ISSN 2965-0623

Revista de Direito Tributário OAB/CE

Vol. 2, Nº 1, jun./set. 2023

Fortaleza | Ceará

SUMÁRIO

Revista de Direito Tributário OAB/CE
vol. 2, nº 1, jun./set. 2023

SUMÁRIO

Revista de Direito Tributário OAB/CE
vol. 2, nº 1, jun./set. 2023

Editorial

Hamilton Gonçalves Sobreira

Lattes: Orcid:

Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB-CE 2022/2024. Especialista em Direito Tributário. Especialista em Processo Penal. Advogado. Conselheiro do Conat-CE. – Membro do Fórum da 3ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil – Conselheiro do Condecon-Ceará. Professor Universitário de Graduação e Pós graduação.
E-mail: hamilton.sobreira@furtadopragmacio.com.br

Estimados autores,

A 1° edição da Revista de Direito Tributário da OAB-CE nasceu de uma contradição entre uma ideia amadurecida e uma vontade repentina. Daí a explosão de sucesso que foi - mérito de sua editora chefe Dra. Emanuela Martins e de cada autor que se dedicou, a seu momento, escrever um artigo de opinião.

Agora, já consolidada, a revista ganha cada vez mais corpo e notoriedade.

Em sua 3° publicação, nada mais sublime que homenagear o maior de todos os tributaristas “cearenses”, embora nascido no Piauí ouso chamá-lo de conterrâneo, Professor Hugo de Brito Machado.

Escrever sobre o Dr. Hugo Machado, por mais palavras que eu possa acrescer, sempre o limitará, pois o nosso eterno Professor Hugo não tem limites nem fronteiras, foi além do Nordeste, excelente profissional da área contábil, juiz, advogado..., e nunca deixando de nos ensinar em cada ofício que assumiu.

A escrita o levou longe, suas opiniões marcantes criaram sua identidade e, como consequência, discípulos que ainda buscam os ensinamentos do mestre.

Eterno como qualquer imortal, me recuso a utilizar verbos no passado quando me refiro ao Professor Hugo Machado, ele nos inspira, nos desafia e uma gota que deixarmos com esta revista contribuirá no oceano de aprendizado que nos instiga todos os dias nas leituras dos seus livros e nas recordações presentes de suas palavras.

A semente plantada pelo bom semeador, a muda regada, agora, colheita!

Excelente leitura!

Hamilton Gonçalves Sobreira
Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB-CE

Editorial

Emanuela Paula Martins

Lattes: Orcid:

Editora chefe da da Revista de Direito Tributário da OAB/CE. Revista Jurídicas da OAB/ESA – CE. Pós-graduada em Direito e Planejamento Tributário e Graduação em Direito pela Universidade de Fortaleza - Unifor. Graduação em Gestão de Recursos Humanos pela Unifanor. Conciliadora certificada pelo CNJ/CEJUSC – CE. Advogada parecerista na área de licitações da Prefeitura de Aratuba.Membro da Comissão de Direito Tributário. Autora na Cartilha Tributária da OAB/CE. Voluntária no Grupo Mulheres do Brasil do Ceará – Educadora do Ela Pode e Prevenção de violência contra mulher.
e-mail: emanuelamartins@oabce.adv.br

Estimados autores,

Em nossa 3° publicação da Revista de Direito Tributário da OAB/CE, com muito respeito e admiração, homenageamos o nosso querido Prof. Dr. Hugo de Brito Machado, que por meio de suas pesquisas levou conhecimento tributário para a advocacia nacional e internacional. Por esse motivo temos muita satisfação em prestigiá-lo com apoio constante da Diretoria Comissão de Direito Tributário com Dr. Hamilton Sobreira, Dra. Líslie de Ponte, Dr. Elisberg Bessa, Dr. Helder Braga, Dr. Fernando Falcão e da Diretoria da OAB/CE: Presidente Erinaldo Dantas e Vice-Presidente Christiane Leitão.

É o conhecimento acadêmico que proporciona aos profissionais do direito métodos argumentativos relevantes, tornando os serviços advocatícios diferenciados e consistentes em uma sociedade que infelizmente deixa o conhecimento em segundo plano. Por isso a relevância do legado do Prof. Hugo de Brito Machado, que influenciou muito a maneira de pensar o Direito Tributário.

Como um Professor nato, ultrapassou gerações na academia do Direito, transformando a vida de seus alunos e os tornando-os seus discípulos, os quais agora transmitirão o conhecimento que ele fez questão de passar da melhor forma possível.

São com estas singelas palavras que externo a minha gratidão aos autores que escreveram cada artigo, utilizando os conhecimentos adquiridos através das inúmeras doutrinas do Prof. Dr. Hugo de Brito Machado, e que deram vida à mais uma edição da Revista de Direito Tributário da OAB/CE.

Boa leitura!

Emanuela Martins
Editora Chefe

ARTIGO

Aspectos relevantes da reforma tributária na tributação sobre o consumo

Michel André Bezerra Lima Gradvohl

Lattes: Orcid:

Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidad del Museo Social Argentino (UMSA). MBA em Gestão Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e em Direito Constitucional pela Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará (ESMEC). Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR) e em Engenharia Civil pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ/CE). Presidente da 4ª Câmara de Julgamento do Contencioso Administrativo Tributário da SEFAZ/CE (CONAT). Conselheiro do Conselho de Relacionamento com o Contribuinte (CONDECON). Membro da Comissão Técnica da Associação Nacional das Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (FEBRAFITE). Professor da Especialização em Direito, Processo e Planejamento Tributários da Universidade de Fortaleza (UNIFOR) e do MBA Executivo em ICMS da Faculdade CDL (FCDL). E-mail: michel.andre07@gmail.com.

Em artigo publicado em outubro de 2007, Hugo de Brito Machado, ao analisar a carga tributária brasileira e uma possibilidade de reforma tributária, afirmou que "A carga tributária tem crescido e tende a crescer com a anunciada reforma tributária, com provável prejuízo para estados e municípios"[1]. O alerta do emérito professor continua atual.

Estamos na eminência da aprovação de uma reforma tributária que visa, principalmente, aperfeiçoar a tributação brasileira sobre o consumo, prevendo novos tributos nos moldes dos modernos Impostos sobre Valor Agregado (IVA).

São vários os pontos positivos da reforma proposta: apesar do desacerto da União com os Estados e Municípios (que deve levar à criação de dois tributos, e não de apenas um como seria o ideal para a simplificação do sistema tributário: uma contribuição de competência da União e um imposto de competência conjunta de todos os Estados e Municípios), a tributação tende a ser bastante simplificada com a criação de um imposto unindo as bases de incidência atualmente divididas entre ICMS e ISS e com as legislações de 26 Estados, do Distrito Federal e dos mais de 5 mil Municípios sobre esses impostos sendo substituídas por apenas uma; a não cumulatividade do imposto seria plena, com todas as aquisições dos contribuintes dando direito a crédito; a regressividade da tributação sobre o consumo seria mitigada com *cashback* (devolução) do imposto pago pela população de menor renda; com a tributação passando a ser no destino, a guerra tributária entre os entes federativos seria enormemente reduzida; com a atração de investimento sendo realizada por meio de despesas orçamentárias e não por renúncia de receitas, ganham a transparência e o controle social.

Contudo, os dois pontos de preocupação suscitados pelo ex-magistrado alencarino merecem ser analisados, tendo por parâmetro a proposta de reforma tributária ora em apreço no Congresso Nacional.

Historicamente, a tributação sobre o consumo cabia aos Estados, como nas Constituições de 1946 e de 1967. Com a Constituição de 1988, e o desenvolvimento da autonomia dos Municípios, estes passaram a tributar a maior parte das prestações de serviços. De 1988 em diante, a União passou a aumentar paulatinamente a sua participação na divisão do "bolo tributário" brasileiro, sobretudo por meio da

1 BRASIL. Imposto cantado por Djavan. **Migalhas Notícias Jurídicas**. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/46353/imposto-cantado-por-djavan . Acesso em: 02 jul. 2023.

criação e elevação da carga tributária de contribuições, como o PIS e a COFINS.

A atual proposta de reforma tributária prevê a substituição desses dois últimos tributos por uma contribuição sobre bens e serviços, deixando clara a invasão por parte União da competência tributária dos Estados e Municípios. O prejuízo para estes é evidente e ficará ainda maior se prevalecer a ideia estampada no substitutivo apresentado pelo deputado Aguinaldo Ribeiro, em 22 de junho de 2023[2], de unificar vários aspectos dos dois tributos sobre consumo a serem criados e determinar que a tributação pela União seja a primeira a ser posta em prática, colocando para Estados e Municípios apenas a possibilidade de repetir as decisões tomadas pela União.

No que concerne ao aumento da carga tributária, é preocupante perceber que as pressões para incluir várias exceções à ideia de uma alíquota única a incidir sobre todas as mercadorias e serviços vem obtendo sucesso. Ao passo que isso beneficiaria alguns setores econômicos, o que se deixar de arrecadar será compensado pelo aumento da tributação de todo o restante da sociedade. Se já existia uma necessidade de atenção para a possibilidade de a União visar recuperar a perda de arrecadação com a PIS e a COFINS, em razão de recentes decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da criação de uma alíquota excessiva da nova contribuição sobre o consumo, a situação tende a piorar.

Nesse aspecto, o secretário especial do Ministério da Economia para a reforma tributária, Bernard Appy, tem defendido reiteradamente a tese de que a soma das alíquotas dos dois tributos sobre consumo não será maior que 25%[3].

Para se ter alguns parâmetros, a Tax Foundation[4] informa que mais de 170 países adotam algum modelo de IVA, com a alíquota média entre os países da OCDE sendo de 19% (na União Europeia, a média é de 21%) e a maior alíquota no mundo pertencendo à Hungria, de 27%[5].

Pois bem, para mitigar os dois problemas acima suscitados, ambos em compasso com as preocupações de Hugo de Brito Machado, se propõe a adoção das seguintes regras constitucionais: 1) os dois tributos sobre consumo criados pela reforma tributária devem seguir fases concomitantes de implantação; 2) caso a soma das alíquotas de referência dos dois tributos sobre o consumo resulte num valor superior a 25%, a União terá o prazo de cinco anos para reduzir a alíquota da sua contribuição de tal modo que o somatório se mantenha abaixo do limite de 25%.

Não parece razoável tributar demasiadamente o consumo para suprir as necessidades orçamentárias da União. O Brasil já apresenta uma das maiores tributações sobre o consumo do mundo[6]. O governo federal deve concentrar sua atuação na tributação sobre a renda e não sobre o consumo.

Nesse sentido, o substitutivo do deputado Aguinaldo Ribeiro propõe, em seu artigo 15, que o Poder Executivo da União "deverá encaminhar ao Congresso Nacional, em até 180 (cento e oitenta) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros" e, em seu parágrafo único, complementa que "eventual arrecadação adicional da União decorrente da aprovação da medida de que trata o caput poderá ser considerada como fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços".

Outro problema para Estados e Municípios é a sua suposta perda de autonomia em razão da criação de um Conselho Federativo a ser responsável por gerir o

---

2 BRASIL. Reforma tributária do Brasil. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://static.poder360.com.br/2023/06/proposta-reforma-tributaria-22-jun-2023.pdf. Acesso em: 23 jul. 2023.

3 BRASIL**.** Reforma tributária: imposto de 25% sobre o consumo seria um dos maiores do mundo. **Jornal Globo G1.** Disponível em: https://g1.globo.com/economia/noticia/2023/02/16/reforma-tributaria-imposto-de-25percent-sobre-o-consumo-seria-um-dos-maiores-do-mundo.ghtml. Acesso em: 02 jul. 2023.

4 A Tax Foundation é a principal organização fiscal independente sem fins lucrativos do mundo. Desde 1937, suas pesquisas propuseram políticas tributárias mais inteligentes nos níveis federal e global. Seu objetivo é melhorar vidas por meio de políticas fiscais que levem a maior crescimento econômico e oportunidades.

5 BRASIL. Taxas de IVA de 2023 na Europa. **TAX FOUNDATION**. Disponível em: https://taxfoundation.org/publications/value-added-tax-rates-vat-by-country/. Acesso em: 02 jul. 2023.

6 BRASIL. Tributação do consumo no brasil e a maior do planeta. **EXAME**. Disponível em: https://exame.com/brasil/tributacao-do-consumo-no-brasil-e-a-maior-do-planeta-diz-paulo-rabello-de-castro/ .Acesso em 02 jul. 2023.

novo imposto sobre o consumo. Apesar da previsão de que ele seja composto por representantes dos Estados e Municípios, estes entes federativos receiam a perda da gestão da sua principal fonte de receita.

Para amenizar esse problema, se propõe que o Conselho Federativo seja responsável apenas pela elaboração da legislação unificada e pela arrecadação e distribuição dos recursos auferidos em razão do novo imposto sobre consumo. A fiscalização, essencial para que todos os contribuintes paguem o tributo devido e não haja vantagens indevidas na livre competição entre os diversos agentes econômicos, deve ficar a cargo das administrações tributárias estaduais e municipais, cuja atuação deve se dar de maneira coordenada para que um contribuinte não seja objeto de diversas ações fiscais simultâneas.

Precisamos com urgência reformar o sistema tributário brasileiro para que possamos alavancar o nosso desenvolvimento econômico no propósito de atingir uma maior justiça social. Nos últimos trinta anos, este momento é o que reúne as melhores condições para ela ser realizada. Mas os ajustes finais, inclusive com a adoção das sugestões ora propostas, serão fundamentais para que ela não se concretize com aumento da carga tributária e com prejuízo à possibilidade de Estados e Municípios terem as condições financeiras necessárias para efetivarem as políticas públicas sob sua responsabilidade.

ARTIGO

Reflexão sobre a coisa julgada nas operações de trato continuado e o julgamento no Supremo Tribunal Federal dos temas 881 e 885

Higor Cordeiro Barbosa

Lattes: Orcid:

Possui graduação em Direito pela Faculdade Estácio do Ceará (2014) e especialização em Especialização em Direito Tributário pela IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (2021). Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Público. Fortaleza-CE. E-mail: higorcordeiro@hotmail.com. Possui graduação em Direito pela Faculdade Estácio do Ceará (2014) e especialização em Especialização em Direito Tributário pela IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (2021). Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Público. Fortaleza-CE. E-mail: higorcordeiro@hotmail.com.

O presente artigo é uma homenagem ao inesquecível professor, como preferia ser chamado, Hugo de Brito Machado, cujos livros me auxiliam desde a época de acadêmico e com quem pude conviver durante o tempo em que trabalhei no escritório dos seus filhos. Um profundo conhecedor do direito que, para mim, tinha a melhor característica de um professor, o amor ao ensinar. Obrigado, Professor Hugo Brito Machado.

O trabalho a seguir tratará de modo objetivo e sintético de divergências sobre o julgamento do STF nos temas de repercussão geral 881 e 885[1], sob os quais foram fixadas as seguintes teses:

> 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo.
> 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

A tese acima gerou discussão sobre a efeitos da decisão quanto à segurança jurídica, de um lado há o argumento de que a decisão está conforme a legislação vigente, e no sentido inverso de que a tese firmada afronta a Constituição Federal de 1988.

Sobre os temas 881 e 885 indicados, Hugo de Brito Machado Segundo[2] afirma que:

> Foi isso, e apenas isso, o que o STF decidiu, nos temas em questão. Que uma ADI, por ter efeitos erga omnes, equivale à edição de uma lei nova,

1 BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Entenda a decisão sobre "coisa julgada" na área tributária tomada pelo STF**. 10 de fevereiro de 2023. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=502140&ori=1. Acesso em: 16 jun. 2023. p. 3.

2 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. No tema da coisa julgada, houve mesmo surpresa no entendimento do STF? **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, [*s.n.*], [*s.v.*], p. 1-5, 2023. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-mar-01/consultor-tributario-tema-coisa-julgada-houve-surpresa-entendimento-stf. Acesso em: 16 jun. 2023. p. 3.

> fazendo cessar os efeitos de uma sentença que firmara posição em sentido contrário, mas apenas relativamente a fatos havidos a partir de então. Não houve fim da coisa julgada. Pelo contrário.

Pela leitura, reputa-se que o renomado autor entende que a decisão do STF nos temas 881 e 885 apenas retrata a legislação vigente, ou seja, mesmo quando se tratar de decisão em controle difuso com efeitos *erga omnes*, a decisão tem efeito de lei nova, implicando na perda de eficácia da sentença em sentido inverso, a partir de então.

De outro lado, Renata Elaine Silva Ricetti Marques[3] sustenta que a decisão do STF nos temas em questão afronta o inciso III, do art.5º da Constituição Federal de 1988, assim como ao art.156, inciso X do Código Tributário Nacional (CTN), por compreender que a decisão do supremo não tem força de lei nova e que a mesma não pode ir contra as disposições do CTN, que se trata de uma lei complementar com conteúdo de norma geral de direito tributário.

> Arrematando: não há fundamento legal para o entendimento de que nova interpretação da Corte Suprema, contrária à decisão individual favorável em controle difuso de constitucionalidade sobre ação judicial que tinha como objeto tributos que são recolhidos de forma continuada, cesse a garantia da coisa julgada para o futuro de forma automática, prescindindo de qualquer medida, inclusive de Ação Rescisória, assim que o STF decidir de forma contrária à situação individual.

Não obstante os argumentos levantados por Renata Elaine, a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) nos temas 881 e 885 guardam amparo na legislação e no CTN, que assim dispõe:

> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Nessa esteira foi a decisão do STF, que ao reconhecer que suas decisões, com efeitos *erga omnes,* tem o condão de afastar a coisa julgada em sentido inverso, determinou que se deve observar os princípios da irretroatividade, da anterioridade do exercício e nonagesimal, de onde denota que houve uma preocupação do supremo com a segurança jurídica.

A decisão do STF indicada alhures reconheceu seu poder de mudar o estado jurídico de direito e quando ocorre uma mudança antinômica àquela anteriormente adotada em decisão passada em julgado, deve-se cessar os efeitos da coisa julgada, do contrário, o sistema jurídico causaria uma verdadeira injustiça, pois teríamos sujeitos em mesmas condições sofrendo feitos diferentes de tributos de prestação continuada, o que em última análise encontra amparo constitucional, visto que observa o princípio da isonomia e da livre iniciativa. Sobre a mudança da coisa julgada, ensina Rodrigo Dalla Pria[4]:

> Importa destacar, ainda, que em todos os exemplos dados acima não há que se falar em flexibilização ou relativização da coisa julgada, mas tão somente em cessação dos efeitos da decisão judicial (e não da coisa julgada propriamente dita), o que induz à conclusão de que a cessação dos efeitos de uma decisão judicial passada em julgado não precisa ser, necessariamente, resultado da modificação do conteúdo da referida decisão e, portanto, da relativização ou da desconstituição (rescisão) da coisa julgada.

Como visto, uma nova decisão vinculativa dos Tribunais Superiores em sentido inverso a coisa julgada, apenas cessa seus efeitos, não havendo uma flexibilização propriamente dita, ou seja, a partir da decisão da vinculativa é que se tem a mudança do critério jurídico que dá ensejo a mudança do estado de direito, o que vai ao encontro da decisão do Supremo Tribunal Federal nos temas 881 e 885.

---

3 MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti Marques. A coisa julgada no tempo e a decisão do STF no Tema 881. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, [*s.n.*], [*s.v.*], p. 1-7, 2023. Disponível em https://www.conjur.com.br/2023-mar-03/renata-marques-coisa-julgada-tempo-decisao-stf. Acesso em: 16 jun. 2023. p. 4.

4 PRIA, Rodrigo Dalla. **Coisa julgada tributária e mudança de orientação na jurisprudência do STF:** A (in)constitucionalidade da CSLL e a controvérsia a ser dirimida nos recursos extraordinários representativos de controvérsia - temas 881 e 885. *In*: Processo Tributário Analítico. v. 4. Coisa Julgada. Coordenadores: Conrado, Paulo Cesar e Araújo, Juliana Furtado Costa. São Paulo: Noeses, 2019, p. 35.

ARTIGO

A desoneração fiscal de veículos até R$ 120.000,00 e a igualdade tributária

Martha Leão

Lattes: Orcid:

Professora de Direito Tributário do Mackenzie e do Mestrado do IBDT. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP. Mestre em Teoria do Direito e Democracia Constitucional no Istituto Tarello per la Filosofia del Diritto/ Università Degli Studi di Genova. E-mail: martha.leao@mackenzie.br

O uso da tributação com efeitos extrafiscais sempre impõe um debate acerca de justiça fiscal. Já em seu "Curso de Direito Tributário", o Professor Hugo de Brito Machado destacava o problema de concessão de isenções em tributos de natureza pessoal, como aqueles incidentes sobre a renda e o patrimônio. Segundo Machado: "tratando-se, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele se revela possuidor de riqueza, ou de renda, aí nos parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência [a capacidade contributiva]"[1]. Por isso também a crítica direta à concessão de benefícios a indústrias com a finalidade, por exemplo, de desenvolvimento regional. Novamente, o autor: "isenções de imposto de renda a empresa industrial, a pretexto de incrementar o desenvolvimento regional, sem qualquer consideração ao montante do lucro auferido, constitui flagrante violação do princípio da capacidade contributiva".[2]

As considerações do Professor Hugo voltam à tona diante das notícias veiculadas essa semana no país acerca da edição de Programa Nacional com a finalidade de conceder benefícios fiscais para veículos automotores que custem até R$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), com a finalidade propagada de "desonerar os carros populares". A medida envolve a diminuição das alíquotas de IPI e da contribuição ao PIS e da COFINS sobre esses bens, com o intuito de que se alcance um preço final de pelo menos R$ 60.000,00 (sessenta mil reais). A intenção expressa e declarada é servir de fomento ao mercado interno de veículos automotores, aumentando o consumo para fins de estímulo à economia e à aquisição desses bens; sendo evidente, portanto, seu caráter de norma tributária extrafiscal.

Sendo, porém, uma norma tributária extrafiscal, é evidente seu afastamento da capacidade contributiva: o critério de diferenciação entre os contribuintes, nesse caso, deixa de ser a manifestação econômica realizada para dar lugar a um critério vinculado à política econômica visada – no presente caso, o estímulo à indústria automobilística por meio da diminuição do custo de aquisição dos veículos para os consumidores finais desses bens. Se a intenção é fomentar o consumo de automóveis, o desconto incidente sobre estes produtos possui plena relação com ela. O problema aqui está no afastamento do critério escolhido pelo constituinte: o IPI, por exemplo, é um imposto marcado pela essencialidade por determinação

1 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 40.

2 Ibidem, p. 41.

constitucional (art. 153, § 3º, I[3]) e, diante dessa regra, é de se questionar se um desconto tão significativo para automóveis de uso pessoal com valor de até R$ 120.000,00 não distorce a sua aplicação.

Se examinada sob a perspectiva do postulado da proporcionalidade, pode-se dizer que a medida, em primeiro lugar, é adequada para a promoção da finalidade visada. Isso porque de fato o desconto na compra é capaz de incentivar o aumento no número de vendas de automóveis, fomentando, desta forma, a economia interna brasileira. Em segundo lugar, com relação ao critério da necessidade, também se pode dizer que ela é necessária, porque é medida benéfica, que reduz a carga tributária, sem agravar com isso a condição dos contribuintes diretamente envolvidos. Poder-se-ia, no entanto, pensar em medidas também adequadas para a promoção desta finalidade, que beneficiassem diretamente a todos, como a redução de gastos públicos ou, no mínimo, a eficiência na utilização destes gastos, assim como investimentos em infraestrutura e no combate da inflação.

Em terceiro lugar, e aqui a questão mais problemática, tem-se o exame da proporcionalidade em sentido estrito. Isso porque a medida não pode ser examinada de forma isolada. Há outras questões de suma importância vinculadas a ela que precisam ser consideradas. Como exemplo disso, podemos destacar a questão do incentivo à compra de automóveis em um país já fortemente marcado pelos problemas de esgotamento das vias de tráfego e de necessidade iminente de investimento em meios de transporte públicos. Não há qualquer dúvida de que o incentivo à compra de automóveis individuais é contrário a essa necessidade, agravando, por conseguinte, o problema de infraestrutura de trânsito no País. Não suficiente, ainda se pode destacar que a medida ainda afeta a questão socioambiental, porquanto incentiva o consumo de veículo individual e poluidor. Também neste aspecto, portanto, a medida contraria o princípio de proteção do meio ambiente, indo contra os instrumentos de proteção (alguns da própria área tributária) que vem sendo utilizados como incentivo para o desenvolvimento sustentável.

Estas considerações demonstram a dificuldade de se avaliar se a medida traz ou não mais benefícios do que malefícios à ordem econômica e social. Sua eficácia em fomentar o mercado interno brasileiro, manter os empregos vinculados à indústria automobilística e permitir o acesso maior de brasileiros a estes bens certamente não pode ser ignorada. Ao mesmo tempo, porém, não se pode desconsiderar os problemas de tráfego e de meio ambiente envolvidos em medidas como esta, que são contrárias à necessidade de se incentivar o uso de meios de transporte coletivos, em detrimento dos veículos individuais, havendo inclusive medidas específicas para coibir este uso, como o regime de rodízio de veículos no Município de São Paulo. Sob este ponto de vista, talvez incentivos para a indústria vinculada tão somente aos automóveis coletivos, assim como para a infraestrutura de tráfego no Brasil, ainda que trouxessem benefícios menos expressivos em números imediatos para a economia brasileira, seriam mais proporcionais com relação aos benefícios de longo prazo e aos malefícios produzidos.[4]

Da aplicação desses critérios de controle, sobressai a dificuldade de se examinar uma medida complexa como esta. Embora ela traga inegáveis benefícios diretos e imediatos à indústria automobilística brasileira, precisa ser analisada também sob o ponto de vista dos aspectos negativos produzidos: o tratamento favorecido para a compra de bens inequivocamente não-essenciais afastando-se do critério da capacidade contributiva, os prejuízos evidentes ao sistema de tráfego já caótico nas principais capitais do País e o agravamento das condições socioambientais pela elevação no número de veículos.

Diante dessas questões, não nos parece que o caminho simplista da desoneração sobre a compra de automóveis seja a melhor opção, ainda que se mostre capaz de gerar uma resposta rápida com relação aos números da economia. Apesar de o Direito Tributário ser efetivamente um instrumento estatal para a realização das finalidades públicas, o tributo não é o único e não pode ser visto como a solução ideal em todos os casos. Em suma, a tributação (ou a não-tributação) não é o melhor remédio para todos os males sociais.

---

3 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 18 maio 2023.

4 Sobre o tema, vide: LEÃO, MARTHA. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 151 e ss.

ARTIGO

José Ribeiro Neto

Lattes: Orcid:

Auditor Fiscal da SEFAZ/CE aposentado, Advogado Tributarista e Penal-Tributarista, tendo publicado os seguintes livros: Regulamento do ICMS/CE Integralmente Comentado (2002; Direito Tributário & Legislação Tributária do Estado do Ceará – Comentários, Doutrina e Jurisprudência (2006); e Comentários à Legislação Tributária e Processual-Tributária do Estado do Ceará (3.ª edição em 2019), este último também no formato online ou virtual. OAB/CE nº 42.102. E-mail: jribeironeto1957@gmail.com.

Coisa julgada em matéria tributária: um perigoso precedente aberto pelo Supremo Tribunal Federal

Recentemente, os Ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) julgaram dois Recursos Extraordinários, de nºs 949.297 (Tema 881)[1] e 955.227 (Tema 885)[2], decidindo por não validar o trânsito em julgado – coisa julgada material – relativo a ações impetradas por contribuintes contra a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que foi considerada inconstitucional em decisão definitiva, em razão de não caber mais recurso, inclusive já com o transcurso do prazo para a impetração de ação rescisória por parte da União Federal, parte vencida nas referidas ações.

Todavia, para o nosso propósito, dada a ausência do acórdão, decidimos por analisar a Tese de Repercussão Geral (RG) – Tema 885, da Relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso – relativa aos casos concretos, que envolvem a cobrança da CSLL de duas empresas desde 1992, que arguiram a sua inconstitucionalidade na Instância de Primeiro Grau da Justiça Federal – controle difuso ou incidental –, cujas ações transitaram em julgado, reforçado pela não impetração da ação rescisório no prazo previsto na legislação específica. Vejamos:

> 1. as decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de Repercussão Geral (RG), não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo.
>
> 2. já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de Repercussão Geral (RG) interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.” (Grifo nosso)

---

1 BRASIL. Recursos Extraordinários de nº 949.297 Tema 881 de 12 de maio de 2023. **Superior Tribunal Federal.** Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881. Acesso em: 18 maio 2023.

2 BRASIL. Recursos Extraordinários nº 949.297 Tema 885 de 12 de maio de 2023. **Superior Tribunal Federal.** Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885 . Acesso em: 18 maio 2023.

Com relação ao "item 1", a Repercussão Geral (RG) foi instituída pela Lei nº 11.418/2006[3], que acrescentou os arts. 543-A e 543-B ao Código de Processo Civil de 1973 (Lei nº 5.869/1973), revogado pela Lei nº 13.105/2015[4], instituindo o novo Código de Processo Civil. De lembrar que o instituto da Repercussão Geral (RG) foi disciplinado pelo art. 1.035 do novo CPC.

Ressalte-se que o STF regulamentou o instituto da Repercussão Geral (RG) previsto no § 3.º do art. 102 da Constituição Federal de 1988[5] por intermédio da Emenda Regimental nº 21/2007[6], estabelecendo como limite a data 30 de abril de 2007 para a produção dos efeitos da Repercussão Geral (RG).

Isso significa que as decisões do próprio STF em controle incidental de constitucionalidade – controle difuso – não geram impacto direto e imediato sobre as decisões transitadas em julgado, observando-se o princípio da coisa julgada, ainda que se tratem de relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, relativo a fatos geradores que ocorrem e geram obrigações mensais ou anuais de pagar tributos, como a própria CSLL, o ICMS – cobrado por períodos mensais –, o IPTU e o IPVA – cobrados anualmente –, etc.

Já no tocante ao "item 2", a situação é um pouco mais complicada e demanda uma análise aprofundada.

O ponto número um – parafraseando a Natuza Nery – a ser observado é a prevalência do controle de constitucionalidade direto – controle concentrado – e da Repercussão Geral (RG), a partir de 30.04.2007, sobre a coisa julgada anterior, desde que em sentido contrário, hipótese em que o princípio da coisa julgada não mais será observado.

O ponto número dois diz respeito ao aspecto temporal da decisão do STF, caso em que devemos analisar as regras do Direito Intertemporal.

O primeiro aspecto é a não modulação dos efeitos da decisão, produzindo efeitos imediatos após seu trânsito em julgado por meio da respectiva publicação no Diário Oficial, com óbvias repercussões no passado, no presente e no futuro.

Em relação às repercussões pretéritas, lembramos que o "item 2" da Tese de Repercussão Geral (RG) determina a observância ao princípio da irretroatividade. Ora, se é assim, tal significa que não haverá retroatividade da decisão do STF em relação aos contribuintes que obtiveram o trânsito em julgado em relação à cobrança da CSLL, ficando vedado ao Fisco federal cobrar esse tributo com efeitos retroativos, até porque o não pagamento desse tributo foi autorizado pelo próprio Poder Judiciário de forma definitiva.

Em relação às repercussões futuras, o "item 2" determina que deverão ser observados tanto o princípio da anterioridade anual quanto o princípio da anterioridade nonagesimal – ou noventena – previstos nas alíneas "b" e "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal[7], conforme a natureza do respectivo tributo, haja vista que alguns tributos podem ser cobrados no mesmo ano da lei que os aumentou.

Nessa linha de raciocínio, pela Tese da Repercussão Geral (RG), Tema 885, que equiparou a decisão a uma lei ordinária instituidora de tributos, os efeitos da decisão do STF para os contribuintes que obtiveram o trânsito em julgado em relação ao não pagamento da CSLL, o Fisco federal deverá aguardar o dia 1º de janeiro de 2024 para cobrar o tributo devido a partir dessa data, com repercussões também em relação às repercussões presentes.

Assim, aguardemos que o STF, ao publicar o respectivo acórdão, observe o teor de sua própria Tese de Repercussão Geral (RG), enunciada no Tema 885, a

3 BRASIL. Lei nº 11.418 de 19 de dezembro de 2006. Acrescenta à Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, dispositivos que regulamentam o § 3º do art. 102 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11418.htm . Acesso em: 18 maio 2023.

4 BRASIL. Lei nº 13105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#:~:text=Todos%20os%20julgamentos%20dos%20%C3%B3rg%C3%A3os,p%C3%BAblicos%20ou%20do%20Minist%C3%A9rio%20P%C3%BAblico . Acesso em: 18 maio 2023.

5 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 18 maio 2023.

6 BRASIL. Emenda Regimental nº 21 de 30 de abril de 2007. **Superior Tribunal Federal.** Disponível em: https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/Regimento/article/view/3114/4019 . Acesso em: 18 maio 2023.

7 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 18 maio 2023.

qual, mesmo sem a modulação, seus efeitos devem levar em consideração os princípios da irretroatividade, da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal, este último se for o caso.

A nosso sentir, o argumento do nobre relator, Ministro Luís Roberto Barroso, relativo à prevalência do princípio da isonomia tributária sobre o princípio da irretroatividade, termina por não se sustentar, em razão do teor do “item 2” da Tese de Repercussão Geral (RG).

De lembrar que o Código Tributário Nacional (CTN) determina, em seu art. 106[8], que a lei tributária somente poderá retroagir em caso de publicação de lei interpretativa, aquela realizada pelo próprio Poder Legislativo, ou então para beneficiar o infrator da legislação tributária nas condições indicadas nas alíneas “a”, “b” e “c” de seu inciso II.

Além disso, nos termos do inciso XXXV do caput do art. 5.º da Constituição Federal, nenhuma lei deverá excluir da apreciação do Poder Judiciário ações impetradas por quem se sentir lesado ou ameaçado um direito seu, principalmente em matéria tributária, por fazer referência ao princípio do direito de propriedade.

Vejamos o seguinte exemplo hipotético: determinado cidadão brasileiro, não contribuinte do ICMS, inconformado com a cobrança desse imposto por ocasião da importação do exterior do País de um notebook, decidiu impetrar uma ação anulatória, arguindo, incidentalmente, a sua inconstitucionalidade.

A uma, por ferir a própria essência do ICMS, cuja regra matriz de incidência é a saída de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, e não a entrada destas no território do ente tributante.

A duas, porque o uso da expressão “entrada no território do Estado ou do Distrito Federal de mercadorias ou bens importados do exterior” não tem lógica e nem sentido, por ferir o princípio da soberania nacional. Ora, os Estados e o Distrito Federal, detentores da competência para instituir o ICMS, não são países soberanos, porém sim unidades político-administrativas do Brasil. Portanto, quaisquer mercadorias ou bens oriundos do exterior do País devem, primeiramente, passar pela fiscalização da Receita Federal, para que, conforme o caso, sejam nacionalizados e liberados, hipótese em que, aí sim, as mercadorias ou bens ficarão à disposição de seus adquirentes.

A três, por fim, porque se trata de flagrante caso de bitributação, vedada peremptoriamente pelo ordenamento jurídico brasileiro, pois a hipótese de incidência do ICMS é a mesma do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ambos de competência da União, distinguindo-se, apenas em relação ao território da entrada das mercadorias ou dos bens: do ICMS, no território do Estado ou do Distrito Federal – o que é equivocado, por ferir o Direito Internacional e a soberania brasileira –; do II e do IPI, no território nacional, o que é o correto.

Digamos que, com a mudança dos componentes do STF, os novos Ministros decidam pela inconstitucionalidade dessa cobrança do ICMS Importação, por se tratar de uma excrescência, pelos argumentos acima apontados, até porque a previsão constitucional – alínea “a” do inciso IX do § 2.º do art. 155[9]– decorre da Emenda Constitucional nº 33/2001[10], relativamente às pessoas físicas ou jurídicas não contribuintes do ICMS. Podendo tal dispositivo emendado ser objeto de inconstitucionalidade pelo STF.

Posteriormente, os Ministros do STF decidem, numa outra ação impetrada por algum Estado, que a cobrança é constitucional, mudando o entendimento anterior. Nesse caso, deve-se aplicar efeitos retroativos à decisão anterior do próprio STF, quebrando o princípio da coisa julgada?

Ministro Luís Roberto Barroso – a quem admiro profundamente – não se trata de proferir, aqui, a frase “perdeu, Mané”, utilizada corretamente contra os bolsonaristas que não se conformaram com a

---

8 BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1996. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 18 maio 2023.

9 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 18 maio 2023.

10 BRASIL. Emenda Constitucional nº 33 de 11 de dezembro de 2011.
Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. **Superior Tribunal Federal.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm . Acesso em: 18 maio 2023.

derrota do ex-presidente Jair Bolsonaro nas últimas eleições presidenciais, pois nossas eleições são limpas, transparentes e absolutamente seguras, e as urnas eletrônicas são o nosso orgulho, pois, graças a elas, o Brasil consegue divulgar os resultados das eleições gerais, no máximo, quatro horas após o encerramento das votações.

Trata-se de coisa séria, Ministro: o direito de um contribuinte de se insurgir contra a cobrança de qualquer tributo, caso entenda ser indevido, notadamente quando tal entendimento é confirmado, de forma definitiva, pelo próprio Poder Judiciário, o único com competência para dar a palavra final em ações judiciais. A não ser assim, como ficariam as ações de repetição do indébito tributário, cujo direito está previsto nos arts. 165 e 166 do CTN[11]?

Portanto, reservamos nossas esperanças ao bom senso dos Ministros do STF, no sentido de possibilitar a concretização das regras estatuídas no “item 2” da sua Tese de Repercussão Geral (RG). Tema 885.

11 BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1996. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 18 maio 2023.

ARTIGO

A natureza jurídica da isenção e a emenda nº 116 à Constituição Federal de 1988

Davi Hilário Maciel Silva

Lattes: Orcid:

Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR (2022). Diretor de Risco e Compliance da Grifo Asset. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE (2023). Advogado. E-mail: compliance@grifoasset.com.br.

Em fevereiro de 2022 foi aprovada a emenda nº 166[1] à carta magna, com *animus* de estender a imunidade tributária posta sobre os templos de qualquer culto por previsão no art. 150, VI, "b" da Constituição Federal. A imunidade em comento é mais específica que a prevista no art. 150 da CF, vez que, envolve exclusivamente a não incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana sobre relações em que o templo suporta o ônus financeiro do tributo mesmo que não seja contribuinte.

O IPTU, imposto de competência municipal, tem fato gerador vinculado ao direito real de propriedade e, em razão da sua dependência do direito civil, é galgado no conceito de propriedade previsto no art. 1.228 do CC, sem poder alterá-lo para fins arrecadatórios ou extrafiscais, dada a vinculação do direito tributário aos conceitos de direito privado, art. 110[2] do Código Tributário Nacional – CTN[3].

Por tal limitação, o entendimento do Superior Tribunal do Justiça sequer conferia legitimidade ativa para o locatário, que possui somente a posse do bem imóvel urbano, discutisse questões relativas a eventuais vícios relativos a lançamentos tributários, ainda que manifestamente ilegais, por lhe faltar o componente primordial a ocorrência do fato gerador, a saber: a propriedade de imóvel urbano.

Esse entendimento converteu-se em enunciado de súmula, ganhando a seguinte redação: Súmula 614-STJ[4]; "O locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos". Ademais, para casos em que a responsabilidade do

1 BRASIL. Emenda Constitucional nº 116 de 17 de Acrescenta § 1º-A ao art. 156 da Constituição Federal para prever a não incidência sobre templos de qualquer culto do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), ainda que as entidades abrangidas pela imunidade tributária sejam apenas locatárias do bem imóvel. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc116.htm#:~:text=Emenda%20Constitucional%20n%C2%BA%20116&text=Acrescenta%20%C2%A7%201%C2%BA%2DA%20ao,apenas%20locat%C3%A1rias%20do%20bem%20im%C3%B3vel. Acesso em: 19 jun. 2023.

2 Art. 110, CTN. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

3 BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1996. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 18 maio 2023.

4 BRASIL. Súmula nº 614 de 09 de maio de 2018. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?livre=%27614%27.num.&O=JT . Acesso em: 18 maio 2023.

recolhimento do tributo era repassada para o locatário por via contratual, esse ainda assim não gozava de legitimidade para contestar o lançamento ou repetir o indébito, pois, tais convenções particulares são oponíveis face ao Fisco, art. 123[5] do CTN.

Todavia, mesmo que o art. 34[6] do CTN mencione que o contribuinte do IPTU é "o seu possuidor a qualquer título", essa posse, para o STJ, precisa ser exercida com *animus domini* ou na qualidade de posse *ad usucapionem,* não se enquadrando a posse com *animus possidendi* ou a *afectius tenende* como suficientes para qualificar o locatário como contribuinte do tributo, isso pois, a posse que importa para fins de prescrição da propriedade é aquela que é exercida nas formulações da teoria subjetiva da posse elaborada por Friedrich Carl von Savigny e adotada pelo Código Civil no seu art. 1.238 e seguintes.

Entretanto, o Município de Fortaleza[7] e o Constituinte Reformador[8], aquele garantindo a isenção e esse a imunidade, previram situações de limitação ao poder de tributar nas hipóteses em que templos de qualquer culto ocupam a posição de locatórios na relação locador e Fisco.

Tal situação prevê uma renúncia de receita de parte que, pela aplicação do entendimento sumulado da literalidade do CTN, sequer participa da relação jurídico tributária, pois, o locatário, para o Fisco, não compõe a relação da obrigação tributária que surge da propriedade de imóvel urbano. Além disso, por ser uma isenção/imunidade pessoal, há espaço para cogitação ainda que a Igreja possua imunidade, por essa não ser contribuinte e nem responsável na relação jurídica oriunda do IPTU, o proprietário ainda teria que recolher o imposto, pois, o locatário imune sequer é parte na relação tributária.

Porém, essa questão só existe no imaginário de quem desconhece a natureza jurídica da isenção na doutrina do saudoso professor Hugo de Brito Machado. Enquanto os tribunais diferenciam isenção e imunidade por um critério topográfico normativo, o professor preocupava-se não só com essas questões prolegômicas, mas, expunha que a isenção obsta o nascimento da obrigação tributária como um todo, excluindo o fato gerador, sendo uma exceção à norma de tributação (MACHADO, 2016).[9]

Por outro lado, a doutrina clássica e o STF definem a natureza jurídica da isenção como uma dispensa legal do pagamento do tributo devido, de modo que houve a ocorrência do fato gerador e o legislador optou por dispensar o pagamento do tributo, porém, tal compreensão, que vê a isenção/imunidade como mera dispensa legal, conduz o Fisco à interpretação de que para os casos onde sujeito isento seja parte não relacionada a obrigação tributária, a cobrança do tributo seja direcionada ao contribuinte que não possui isenção, como a imunidade/isenção de IPTU para templos de qualquer culto quando locatários desses imóveis em propriedade contribuintes.

Distingue-se, de modo magistral, o professor Hugo de Brito Machado ainda quando comparado com outra parcela da doutrina, contemporânea a sua atuação, pois para José Souto Maior Borges (2010)[10] a natureza jurídica da isenção é de suspensão da incidência da norma jurídica de tributação, de modo que a isenção exclui a própria obrigação tributária, não havendo a ocorrência do fato gerador. Assim, a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada.

A conceituação do professor Souto Maior sobre a natureza da isenção é profícua e coesa, todavia, a suspensão da incidência da norma jurídica tributária

---

5 2005 – 25, 06 – 26, 07 27, 08 28, 09 29 10 30m

6 Art. 34, CTN. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título

7 Art. 7º, LC 33 do Município de Fortaleza. Ficam isentos do pagamento de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU): I - os imóveis que servem exclusivamente de sede a templos religiosos, independentemente da condição de locatário ou proprietário do imóvel; Art. 7º, LC 33 do Município de Fortaleza. Ficam isentos do pagamento de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU): I - os imóveis que servem exclusivamente de sede a templos religiosos, independentemente da condição de locatário ou proprietário do imóvel;

8 Art. 156, CF/88. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: § 1º-A O imposto previsto no inciso I do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea "b" do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel.

9 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

10 BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias. Revista de Direito Público n. 41-42. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2354/2145. Acesso em: 19 maio 2023.

traz consigo uma noção de técnica legislativa e não de relacionamento de fato, dessa forma, destaca-se a sensibilidade do conceito do Dr. Hugo de Brito Machado, pois, vê a isenção como um obstáculo para o nascimento da obrigação tributária e não como se essas tivesse nascido e estaria suspensa, pois, esse compreensão pode incorrer no risco de que parecendo a causa suspensiva essa tornasse a produzir efeito.

Por isso, quando se adota a interpretação dada pelo doutrinador homenageado nessa obra, tal decisão acaba por resolver a questão levantada acima, ou seja, a pergunta que se importa se seria devida a cobrança do Fisco ao proprietário de imóvel locado a locatário que possui isenção/imunidade de tributo, perde o sentido, pois, para o Professor, a isenção obsta o nascimento da obrigação tributária por afetar o a ocorrência do fato gerador, logo, mesmo que não componha a relação tributária a isenção/imunidade conferida ao locatário, obsta o nascimento do tributo, vez que o próprio fato gerador não ocorre por força da isenção.

Portanto, o apego a conhecimento doutrinário como base para o pensamento jurídico enriquece a discussão jurídica pelo prisma da razão galgada na lógica e no bom direito, direito que foi defendido e propagado pelo Professor Hugo de Brito Machado, sendo seu pensamento eterno na repercussão do pensamento do direito brasileiro, mesmo quando os tribunais olham para caminhos compostos de areia, ao passo que rejeitam a trilha asfaltada deixada pelo doutrinador.

ARTIGO

Inconstitucionalidade das multas por compensação tributária não homologada

Valter de Souza Lobato

Lattes: Orcid:

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Doutor e Mestre em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT/UFMG). Advogado e Consultor. Belo Horizonte-MG. E-mail: lobato@abradt.org.br

Vinícius André de Oliveira Soares

Lattes: Orcid:

Bacharelando em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Membro da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Diretor acadêmico-científico da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT/UFMG). Pesquisador. Belo Horizonte-MG. E-mail: viniciusandre.pro@gmail.com

Com profundo pesar, o meio jurídico recebeu, em abril deste ano, a notícia da passagem do Prof. Hugo de Brito Machado, ora homenageado. Possuidor de uma das mais brilhantes mentes jurídicas de que já tivemos notícia, o Prof. Hugo fará falta, muita falta. Conforta-nos, por outro lado, pensar que o mestre estará sempre vivo na memória das gerações presentes e vindouras de juristas, em geral, e de tributaristas, em especial, por meio do riquíssimo, vasto e admirável legado que deixa à ciência jurídica.

Sendo assim, não conseguimos esconder que muito nos lisonjeia o convite, formulado pela Comissão de Direito Tributário da OAB/CE, para participarmos de tão especial edição de sua revista.

Escolhemos falar sobre a Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.905/DF, julgada muito recentemente, em março de 2023. Na ocasião, decidiu o Supremo Tribunal Federal - com grande acerto, veremos - pela inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, incluído pela Lei 12.249/2010 e alterado pela Lei 13.097/2015, que assim dispunha:

> § 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Pedia-se também a inconstitucionalidade do § 15 do mesmo art. 74, que previa a aplicação de multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. Ocorre que esse dispositivo foi revogado pela Medida Provisória 668/2015, o que conduziu à perda superveniente de objeto da ADI 4.905 neste ponto.

A motivação para a escolha do tema é oportuna, além de muito nos honrar: a análise sobre os ombros do gigante Hugo De Brito Machado, que, anos antes do julgamento da ADI 4.905, já havia comentado a questão em sede doutrinária.[1] Demonstrando perspicácia jurídica ímpar, o autor conseguiu antever os três grandes fundamentos de que lançou mão o Pretório Excelso.

1 MACHADO, Hugo de Brito. O ilícito como pressuposto essencial da penalidade e as multas por requerimento indeferido ou compensação não homologada. Revista Dialética de Direito Tributário n. 193. São Paulo: Dialética, 2011.

Em primeiro lugar, aduziu o Eg. Tribunal que "a compensação tributária se traduz em direito subjetivo do sujeito passivo, não estando subordinada à avaliação de conveniência e oportunidade da administração tributária". De fato. É que, como registra Paulo De Barros Carvalho, em lição resgatada pelo Min. Rel. Gilmar Mendes em seu voto:

> a lei que autoriza a compensação pode estipular condições e garantias, ou instituir os limites para que a autoridade administrativa o faça. Quer isso significar que, num ou noutro caso, a atividade é vinculada, não dobrando ao agente público qualquer campo de discricionariedade, antagônico ao estilo de reserva legal estrita que preside toda a normalização dos momentos importantes das relações jurídicas tributárias.[2]

E, mais do que direito subjetivo, parece-nos inconteste que o direito à compensação é de matriz constitucional. Assim já se manifestava Machado em seu Curso de Direito Tributário:

> O direito de compensar é decorrência natural da garantia dos direitos de crédito, que consubstanciam parcelas do direito de propriedade, combinada com outros preceitos constitucionais. Seria absurdo pretender que alguém, sendo credor e, também, devedor da mesma pessoa, pudesse exigir daquela o pagamento de seu crédito, sem que estivesse também obrigado a pagar o seu débito. A compensação é, na verdade, um efeito inexorável das obrigações jurídicas, e desse contexto não se pode excluir a Fazenda Pública.[3]

Em segundo lugar - registrou o STF - a norma impugnada representa afronta ao princípio da proporcionalidade, informador do Direito Tributário Sancionador[4]. E isso por, pelo menos, duas razões.

A primeira é que, com base num juízo de adequação, a norma não se revela capaz - ao menos não de maneira constitucionalmente justificada, como ainda ficará claro - de coibir fraudes, falsidade ou abuso de direito, até mesmo porque tais condutas não figuram em seu pressuposto. Isto já havia anotado Machado, ao afirmar que "o pedido dirigido pelo contribuinte à Fazenda Pública não pode, portanto, ser qualificado como ilícito. Muito pelo contrário, o pedido feito pelo contribuinte é, na verdade, o exercício de um direito fundamental constitucionalmente assegurado"[5].

Tudo bem que o autor se referia ao ora revogado § 15 do art. 74 da Lei 9.430/1996, referido acima, e não à norma objeto da ADI 4.905. Mas é que, "pela mesma razão que é absurda a multa para o contribuinte que tem indeferido o seu requerimento, é indevida também a multa para aquele que tem uma compensação não homologada".[6]

Não poderia ser outra a palavra: absurda. Tenha-se em mente que, como recordou MACHADO, o ilícito é o pressuposto essencial da penalidade. A doutrina não vacila em reconhecê-lo. É que, valendo-nos da terminologia de Hans Kelsen, as normas primárias (sancionantes) possuem como antecedente justamente o descumprimento do dever contido no consequente das normas secundárias (impositivas) - em outras palavras, o ilícito. É esclarecedora a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

> A diferença entre elas é simples. As impositivas têm hipótese de incidência compostas de fatos jurígenos lícitos e, por consequência, comandos que impõem direitos e deveres (relações jurídicas obrigacionais). As sancionantes são feitas de hipóteses de incidência que representam fatos ilícitos e de consequências que consubstanciam, sempre, sanções (castigos, penas).[7]

Acontece que o dispositivo em tela, subvertendo inteiramente a lógica do Direito sancionador, condicionou a fixação de multa (penalidade) não à ocorrência de um fato ilícito, mas ao exercício de um direito fundamental. Assim fazendo, revelou manifestação absolutamente

2 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 463.

3 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31. ed. Rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 223.

4 SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

5 MACHADO, Hugo de Brito. O ilícito como pressuposto essencial da penalidade e as multas por requerimento indeferido ou compensação não homologada. Revista Dialética de Direito Tributário n. 193. São Paulo: Dialética, 2011, p. 71.

6 Idem, p. 72.

7 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 13.

ilegítima do exercício do *ius puniendi* (ou *tributandi*, dirá parte da doutrina) estatal, afrontoso ao princípio da proporcionalidade.

Além disso, não se pode perder de vista que o dispositivo em tela, visando reprimir condutas ilícitas, cerceia indistintamente o direito constitucional de compensar de todo e qualquer contribuinte, inclusive dos de boa-fé. Assim fazendo, ofende o princípio da igualdade tributária, em desatenção ao modelo de justiça particular insculpido na Constituição de 1988, tão bem trabalhado por Humberto Bergmann Ávila.[8]

A segunda razão pela qual a norma impugnada representa afronta ao princípio da proporcionalidade - lembrou a Corte - é que, com base num juízo de necessidade, a norma mostra-se desproporcional em face da existência de "mecanismos menos gravosos ao contribuinte de boa-fé para a proteção dos interesses do Fisco". Realmente, a Receita Federal do Brasil já dispõe de amplo arsenal para reprimir a conduta dos contribuintes de má-fé que se utilizem da compensação, deixando de fora, como não poderia ser diferente, os que agem de boa-fé.

Um terceiro e último grande fundamento esposado pelo Eg. Tribunal foi o de que a norma impugnada viola o direito constitucional de petição aos Poderes Públicos. Também este fundamento já havia antevisto Machado, em lição irretocável:

> Ao cuidar "Dos Direitos e Garantias Fundamentais", nossa Constituição Federal diz que é assegurado a todos "o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder". Se o contribuinte tem um crédito junto à Fazenda, tem um direito e em defesa deste é que formula seu pedido. Da mesma forma, se em vez de pedir o ressarcimento o contribuinte utiliza seu crédito para compensar com débito seu junto à Fazenda, também está exercitando um direito e não pode ser punido por isto.[9]

Numa conclusão, seja porque o direito de compensação é direito de matriz constitucional, não ficando ao alvedrio do legislador infraconstitucional cerceá-lo; seja porque a imposição de multa por compensação não homologada constitui meio inadequado, além de desnecessário, de reprimir condutas ilícitas, em ofensa ao princípio da proporcionalidade (e, diríamos nós, também ao da igualdade tributária, como vimos de ver); seja, ainda, porque peticionar junto aos Poderes Públicos é também direito fundamental, que, por isso mesmo, igualmente não se sujeita ao livre arbítrio do legislador, muito menos se isso significar a sua eleição como antecedente de uma norma sancionadora; revela-se indiscutível e indeclinável a inconstitucionalidade da norma impugnada, e acertada a decisão do STF.

Revela-se, ademais, de imensa felicidade o posicionamento do Prof. Hugo de Brito Machado, que, anos antes do julgamento da ADI 4.905, já havia antecipado a correta interpretação constitucional da questão, com a agudeza intelectual que lhe era e sempre será, através de seu legado, peculiar. Ficam aqui, portanto, as nossas homenagens a este doutrinador que tanto nos iluminou.

---

8 ÁVILA, Humberto Bergmann. Teoria da igualdade tributária, São Paulo, Malheiros, 2008, pp. 77 e ss.

9 MACHADO, Hugo de Brito. O ilícito como pressuposto essencial da penalidade e as multas por requerimento indeferido ou compensação não homologada. Revista Dialética de Direito Tributário n. 193. São Paulo: Dialética, 2011, p. 72.

ARTIGO

A importância do processo administrativo tributário na defesa do contribuinte

Carla Núbia Nery Oliveira

Lattes: Orcid:

Advogada OAB/CE n.º 30.684 e Conciliadora da JFCE. Especialista em Direito Constitucional Aplicado e Direito Tributário pelo Damásio Educacional/SP. Especialista em Direito Tributário pelo Centro Universitário Assunção e Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET/SP. Graduada em Direito pelo Centro Universitário São Lucas. Graduada Tecnóloga em Gestão Pública pela UNINTER – Curitiba/PR. Membro da Comissão de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil Seccional do Ceará – OAB/CE (2022-2024). E-mail: carlanubianery@gmail.com.

Inicialmente, é necessário distinguir procedimento de Processo Administrativo Tributário (PAT), também chamado de Processo Administrativo Fiscal (PAF), já que o procedimento indica apenas o lançamento não impugnado pelo sujeito passivo, seja na modalidade de ofício, por declaração ou por homologação, exaurindo-se com o respectivo pagamento do tributo, seus eventuais acréscimos e obrigações assessórias, e o PAT, tema central deste artigo, é aquele que se instaura no momento em que o lançamento é impugnado pelo sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário – art. 121, do Código Tributário Nacional – Lei n.º 5.172/1966).[1]

Dessa forma, o Processo Administrativo Tributário é aquele que se dirige à exigência ou à dispensa do crédito tributário, tal como à fixação do alcance das normas tributárias em casos concretos. Sendo assim, os tributos incidem sobre as manifestações de riqueza dos cidadãos contribuintes e, por conseguinte, a Administração Pública, agindo na tutela do interesse público, realiza o lançamento e notifica os contribuintes para o devido pagamento dos débitos tributários.

Nesse ínterim, o cidadão contribuinte pode se sentir prejudicado por ato praticado pela Administração Fazendária, ou seja, nos termos da lei (princípio da legalidade), ele pode provocar o exercício do autocontrole sobre este ato, pedindo o reexame a fim de que se corrija a ilegalidade exposta em sua fundamentação, produzindo provas para sua defesa.

O ilustre tributarista Hugo de Brito Machado afirma que "os princípios jurídicos da tributação funcionam como limitações ao poder de tributar". E continua: "No Brasil tais princípios residem na Constituição Federal, e o princípio da legalidade (art. 150, item I)[2], certamente o mais importante deles, impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exijam tributos que não tenham sido estabelecidos por lei". (MACHADO, 1992, p. 176).[3]

---

1 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 12 jun. 2023.

2 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 12 jun. 2023.

3 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 5ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1992.

Assim, um dos fundamentos basilares do PAF é o princípio da legalidade, no qual sustenta que a administração pode rever seus próprios atos, revogando-os, quando houver motivo de conveniência e oportunidade, ou anulando-os, quando neles se constatar vícios que os tornem ilegais, respeitando os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial – Súmulas 346[4] e 476[5], ambas do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nesse sentido, vale destacar a seguinte Tese de Repercussão Geral: "ao Estado é facultada a revogação de atos que repute ilegalmente praticados; porém, se de tais atos já tiverem decorrido efeitos concretos, seu desfazimento deve ser precedido de regular processo administrativo". (Tese definida no RE 594.296, rel. min. Dias Toffoli, P, j. 21-9-2011, DJE 146 de 13-2-2012, Tema 138).[6]

Dessa maneira, podemos dizer que a finalidade do Processo Administrativo Tributário é tutelar os interesses dos cidadãos contribuintes que suportam medidas arbitrárias ou ilegais em face da Fazenda Pública, quando lançam equivocadamente um tributo ou uma penalidade tributária. É dizer, o contribuinte, quando impugna o lançamento de um tributo, considera a cobrança do tributo indevida, arbitrária e, por isso, buscará todas as formas permitidas no direito para se defender do ímpeto do Fisco.

Segundo o Decreto n.º 70.235/1972[7], que disciplina o Processo Administrativo Tributário no âmbito federal, estabelece em seu artigo 14 que "a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento". À vista disso, quando da aplicação do direito material pela autoridade administrativa tributária, os atos devem ser praticados de forma ordenada e com observância dos deveres e direitos dos contribuintes. Daí, vê-se, a importância do Processo Administrativo Tributário como instrumento da relação Estado (Fisco) *versus* cidadãos (contribuintes).

Desse modo, destaca-se, o inciso LV, do art. 5º, da Constituição Federal de 1988[8], quando dispõe que: "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes" e o art. 195, da Constituição do Estado do Ceará de 1989[9], que dispõe: "o processo administrativo tributário será disciplinado em lei, assegurado amplo e igualitário direito de defesa".

Assim, é assegurado aos contribuintes o direito ao regular Processo Administrativo Tributário pelos seguintes dispositivos que, expressamente, diz ser a todos assegurado, independentemente do pagamento de taxas (inc. XXXIV, art. 5º, da CF/1988), o direito de petição aos poderes públicos, em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder (inc. XXXIV, "a", art. 5º, da CF/1988), a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (inc. XXXIV, "b", art. 5º, da CF/1988) e também o que assegura o devido processo legal (inc. LIV, art. 5º, da CF/1988).

O devido processo legal é princípio orientador do Estado Democrático de Direito, conferindo seu desdobramento nos princípios do contraditório e da ampla defesa no decurso do Processo Administrativo Fiscal. Sobre o direito de petição, independentemente do pagamento de valores, a questão inclusive fez o STF editar a Súmula Vinculante 21, *verbis*: "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo".

Em vista disso, a jurisprudência a seguir corrobora com o teor da referida súmula: "A exigência de recolhimento

---

4 BRASIL. Súmula Vinculante nº 346 de 13 de dezembro de 1969. **Superior Tribunal Federal**. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=1576 .Acesso em: 12 jun. 2023.

5 BRASIL. Súmula Vinculante nº 346 de 13 de dezembro de 1969. **Superior Tribunal Federal.** Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula473/false . Acesso em: Acesso em: 15 jun. 2023.

6 BRASIL. Repercussão Geral nº 594.296 de 21 de setembro de 2011. **Superior Tribunal Federal.** Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2644122 . Acesso em: 15 jun. 2023.

7 BRASIL. Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972. **Câmara dos Deputados.** Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-70235-6-marco-1972-418562-publicacaooriginal-1-pe.html . Acesso em: 15 jun. 2023.

8 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 15 jun. 2023.

9 BRASIL. Constituição Estadual do Estado do Ceará. **Assembleia Legislativa do Estado do Ceará**. Disponível em https://www.ceara.gov.br/wp-content/uploads/2017/03/Const-2015-260-200-Atualizada-emenda-86-4.pdf. Acesso em: 15 jun. 2023.

de taxas ou emolumentos para a interposição de recurso administrativo é matéria que não possui aderência estrita com o entendimento consubstanciado na Súmula Vinculante 21[10]" (Rcl 50.859 AgR, rel. min. Alexandre de Moraes, 1ª T, j. 14-2-2022, DJE 32 de 18-2-2022).

Portanto, o Processo Administrativo Tributário é de natureza administrativa, como o próprio nome sugere, não obstante, o seu conteúdo muitas vezes seja também de natureza jurisdicional, uma vez que as provas nele anexadas poderão ser utilizadas no processo judicial, já que o julgamento administrativo no Brasil não faz coisa julgada em definitivo, pois isso é função da atividade jurisdicional, já que adotamos o modelo de revisão dos atos administrativos pelo Poder Judiciário.

Significa dizer, na prática, se o contribuinte não obtiver êxito na decisão final do Processo Administrativo Tributário, poderá se valer da tutela jurisdicional, discutindo sobre a não incidência do tributo ou sua penalidade na justiça, servindo o PAT de instrumento inicial de produção de provas na defesa do contribuinte.

10 BRASIL. Súmula Vinculante nº 29 de outubro de 2009. **Superior Tribunal Federal.** Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1255 . Acesso em: 15 jun. 2023.

ARTIGO

Princípio da capacidade contributiva e limitação à discricionariedade legislativa

Francisco Fernando Antonio Albuquerque Lima

Lattes: Orcid:
Advogado. Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza (2005). Atua em questões relacionadas ao Direito Público, com ênfase em Direito Tributário, Crimes Tributários, Contratações Públicas e Improbidade Administrativa. Membro das Comissões de Estudos Tributários e de Direito Administrativo da OAB/CE (2022/2024). E-mail: adv.albuquerque@gmail.com

A discussão sobre a necessidade de uma reforma tributária é temática recorrente, a qual traz como desafio a simplificação do Sistema Tributário Brasileiro e, sobretudo, a equalização entre a imperiosidade de redução da carga tributária sem prejuízo ao funcionamento adequado da Estrutura Estatal.

Ainda que haja controversa relevante acerca do caminho mais adequado para se obter uma reforma efetiva – unificação de tributos, extinção de obrigações acessórias, fim de tributação em cascata, entre outras questões – damos como indispensável o dever de observância efetiva ao Princípio da Capacidade Contributiva, o qual se encontra positivado no §1º do Art. 145 da Constituição Federal[1], de acordo com o qual "os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte".

Tal Princípio é desdobramento do Princípio da Igualdade Tributária, sobretudo sob a ótica aristotélica-kelseniana segundo a qual se faz necessário tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais[2], de modo a impor a todos o mesmo sacrifício[3].

De igual sorte, é correlato ainda ao Princípio do Não-Confisco (CF/88, Art. 150, inc. IV)[4], o qual, por sua vez, é originário do Direito Fundamental de Propriedade (CF/88, Art. 5º, inc. XXII). O raciocínio é simples: ultrapassada a capacidade contributiva do contribuinte, configura-se o confisco de sua propriedade, uma vez que a prestação pecuniária exigida reduz indevidamente o seu patrimônio.

Nesse contexto, é fácil a associação entre os Princípios da Capacidade Contributiva e da Função Social da Propriedade (CF/88, Art. 5º, inc. XXIII, e Art. 170, inc. III)[5],

---

1 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 18 maio 2023.

2 "A igualdade de tributação, portanto, como máxima de política, significa igualdade de sacrifício. Significa distribuir a contribuição de cada pessoa para cobrir as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente, pagando a dela". (STUART MILL, John. Princípios de economia política. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 290).

3 "O princípio da capacidade contributiva geralmente é fundamentado como aquele que promove a igualdade tributária entre os indivíduos porque, tomando em consideração as manifestações de riqueza de cada um, submete os indivíduos a um mesmo sacrifício, a um ônus tributário igual". (GODOI, Marciano Seabra de. Justiça, Igualdade e Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1999, p. 191).

4 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 18 maio 2023.

5 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 18 maio 2023.

este de ordem econômica-social, sendo certo para nos que a conjugação destes leva a conclusão de que “o exercício desmedido do Poder de Tributar atenta com o Interesse Social, posto que reduz investimentos no setor produtivo e compromete a geração de emprego e renda”[6], aspecto sobre o qual Hugo de Brito Machado já destacava que a tributação “até a exaustão seria uma atitude absurdamente incoerente. Seria matar a galinha dos ovos de ouro”[7].

Desta correlação com o Princípio do Não-Confisco – expressamente aplicável a todas as espécies tributárias, temos por dedução lógica que o Princípio da Capacidade Contributiva é igualmente extensível a todos os tributos[8], e não apenas aos impostos, como sugere atecnicamente o Texto Constitucional.

Com efeito, a proteção textualmente prevista no Texto Constitucional relativas aos “impostos” não obsta a proteção implícita que é deduzida a partir de outras Garantais Constitucionais, sob pena de comprometer a eficácia destas, sendo todas de igual relevância e força normativa.

Assim, o Princípio da Capacidade Contributiva tem caráter ambivalente, posto que a gradatividade da exação tributária fundada na capacidade econômica do contribuinte consiste simultaneamente em poder e em limite de tributar. Ou seja: tributa-se “até”, jamais “além”.

Tal Princípio é manifestação basilar da Justiça Tributária, o que podemos considerar metaforicamente como o destino final do caminho percorrido pelo Direito Tributário (resumidamente: conjunto de regras/normas/princípios/preceitos de ordem tributária), o qual se soma a outros Princípios (tais como Razoabilidade e Proporcionalidade) e Propósitos (vg. Função Social e Desenvolvimento Econômico), de modo a materializar o ideal simbolizado pela balança sustentada pela Deusa Thêmis.

Enquanto expressão do Poder de Tributar, o Princípio da Capacidade Contributiva possibilita a tributação fundada no valor do bem (a exemplo dos tributos incidentes sobre a propriedade), bem como a adoção de alíquotas seletivas (notadamente fundada na essencialidade de bens e serviços) e na aplicação de alíquotas progressivas (tal como ocorre no Imposto de Renda – Pessoa Física), permitindo até mesmo a tributação em caráter extrafiscal.

Para a sua efetivação, o Fisco disporá de instrumentos necessários à identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte, o que inclui a exigência do cumprimento de obrigações acessórias, comunicações compulsórias por entes públicos e privados, além da disposição de medidas jurídico-processuais próprias (inclusive com os meios e tecnologias a ela inerentes).

Todos estes elementos decorrem daquilo que alguns juristas deduzem se tratar de um “Dever Fundamental de Pagar Tributos”, o qual legitima uma das características basilares da tributação (“compulsoriedade”) e que se encontra implícito não apenas no Princípio da Capacidade Contributiva, mas igualmente na Solidariedade Social (CF/88, Art. 3º, inc. I)[9] e na Função Social da Propriedade e inclusive como meio de manutenção/subsistência da própria República Federativa[10].

Em termos práticos, e enquanto efetiva Limitação Constitucional ao Poder de Tributar, o Princípio da Capacidade Contributiva estabelece limites acerca das dimensões “Quem?”, “Quanto?” e “O que?”, de modo que (i) a tributação se limite àquele que possuir nexo de causalidade com o fato gerador da obrigação tributária, (ii) o montante total a ser pago não tenha efeito próprio ou similar ao confisco, nem inviabilizar a manutenção/realização do evento jurídico-econômico que caracteriza o fato gerador da obrigação tributária

6 Nosso. “Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade e a proibição de confisco”, em Revista de Direito Tributário OAB/CE, vol. 1, nº 1, 2022, p. 53, Nota 5.

7 MACHADO, Hugo de Brito. Princípios jurídicos da tributação na Constituição Federal de 1988. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 103.

8 “o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios”. (CONTI, José Maurício. Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1997, p. 65).

9 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 18 maio 2023.

10 Sobre a questão, destacamos trecho do Voto do Ministro Gilmar Mendes no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.055 – Distrito Federal (j. 15/12/2016): § O Estado brasileiro baseia-se em receitas tributárias. Um texto constitucional como o nosso, pródigo na concessão de direitos sociais e na promessa de prestações estatais, deve oferecer ao Estado instrumentos suficientes para que possa fazer frente às inevitáveis despesas que a efetivação dos direitos sociais requer. O tributo é esse instrumento. § Considera-se, portanto, a existência de um dever fundamental de pagar impostos, tal como proposto por Nabais (NABAIS. José Casalta, O dever fundamental de pagar impostos, Coimbra: Almedina, 1998).

ou mesmo cobrado de forma excessiva, e ainda que (iii) a base de cálculo se restrinja às parcelas que representem grandeza econômica efetivamente aferida pelo Contribuinte e que não tenham sido tributadas anteriormente.

Note-se que, muito embora a Carta Magna tenha conferido ao Legislador Ordinário a capacidade legislativa para definir a Regra Matriz de Incidência e de Responsabilidade Tributária, o mesmo Diploma Constitucional estabelece limites que devem ser observados, não apenas de modo formal e material, mas também substancial, o qual implica na vedação de excesso de discricionariedade legislativa[11].

Conforme destacado anteriormente, o Poder de Tributar implica em ato de expropriação patrimonial e, como tal, deve ser exercida com discricionariedade moderada, tudo em atenção ao Princípio da Proporcionalidade, em respeito ao Direito de Propriedade, de modo que a tributação não configura em confisco.

11 O conceito de discricionariedade no âmbito da legislação traduz, a um só tempo, ideia de liberdade e de limitação. Reconhece-se ao legislador o poder de conformação dentro de limites estabelecidos pela Constituição. E, dentro desses limites, diferentes condutas podem ser consideradas legítimas. (STF – Plenário, Voto do Min. Gilmar Ferreira Mendes na ADI 1.055/DF, pg. 18, j. 15/12/2016).

A (des)regulamentação da tributação das apostas esportivas e as implicações a Lei nº 13.756/2018

Helder Braga Arruda Junior

Lattes: Orcid:

Procurador do Estado de Alagoas. Secretário-geral da Comissão de Direito Tributário da OAB-CE. CEO da HB – advocacia e consultoria. Secretário Geral Adjunto da Asociación Latino Americana de Derecho Medico, Capítulo Brasil – ASOLADEME-BRAS. Conselheiro empresarial. E-mail: helder.bragajr@gmail.com.

Emanoel Lima Dos Santos

Lattes: Orcid:

Pós-Graduando em Planejamento Tributário pela UniBagozzi. Graduado em Direito pelo Centro Universitário Tiradentes (UNIT). Advogado. Coordenador de Inclusão Digital da Caixa de Assistência da OAB Alagoas. Membro da Comissão de Estágio e Exame da Ordem da OAB Alagoas. E-mail: advemanoellima@gmail.com.

Há muito discute-se a respeito da tributação das apostas esportivas no Brasil, comumente conhecidos como "jogos de azar". A título de exemplo, em 1969 surgiu no Brasil o Decreto-lei nº 594[1], que passou a legalizar as loterias esportivas, bem como, em 2006, foi dado origem a Timemania, que tinha como objetivo reduzir os débitos fiscais dos clubes de futebol nacionais, assim como arrecadar fundos para realização de investimentos na modalidade desportiva.

Nesse contexto, com o passar dos anos, o acesso aos meios digitais se tornou mais fácil, transformando as apostas esportivas completamente, migrando-as do meio físico para o digital, tornando-se mais fácil o acesso da população as apostas e, em contrapartida, tornando extremamente dificultoso fiscalizar e regulamentar a onda crescente de negócios no ramo, conhecidas como "*bets*".

Diante disso, com a onda crescente de casas de apostas esportivas e a ausência de uma regulamentação específica para todo este mercado, até então "informal", surgiu a necessidade de regularização, sancionando- se em 2018 a Lei nº. 13.756[2], proveniente da Medida Provisória nº 846, de 31 de julho de 2018[3], condicionando,

1 BRASIL. Decreto Lei nº 594 de 27 de maio de 1969. Institui a Loteria Esportiva Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0594.htm Acesso em: 12 jun. 2023.

2 BRASIL. Lei nº 13. 756 de 12 de dezembro de 2018. Dispõe sobre o Fundo Nacional de Segurança Pública (FNSP), sobre a destinação do produto da arrecadação das loterias e sobre a promoção comercial e a modalidade lotérica denominada apostas de quota fixa; altera as Leis n º 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.615, de 24 março de 1998, 10.891, de 9 de julho de 2004, 11.473, de 10 de maio de 2007, e 13.675, de 11 de junho de 2018; e revoga dispositivos das Leis n º 6.168, de 9 de dezembro de 1974, 6.717, de 12 de novembro de 1979, 8.313, de 23 de dezembro de 1991, 9.649, de 27 de maio de 1998, 10.260, de 12 de julho de 2001, 11.345, de 14 de setembro de 2006, e 13.155, de 4 de agosto de 2015, da Lei Complementar nº 79, de 7 de janeiro de 1994, e dos Decretos-Leis n º 204, de 27 de fevereiro de 1967, e 594, de 27 de maio de 1969, as Leis n º 6.905, de 11 de maio de 1981, 9.092, de 12 de setembro de 1995, 9.999, de 30 de agosto de 2000, 10.201, de 14 de fevereiro de 2001, e 10.746, de 10 de outubro de 2003, e os Decretos-Leis n º 1.405, de 20 de junho de 1975, e 1.923, de 20 de janeiro de 1982. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13756.htm . Acesso em: 12 jun. 2023.

3 BRASIL. Medida Provisória nº 846 de 31 de julho de 2018. Altera a Medida Provisória nº 841, de 11 de junho de 2018, que dispõe sobre o Fundo Nacional de Segurança Pública e sobre a destinação do produto da arrecadação das loterias, a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, que institui normas gerais sobre desporto, e a Lei nº 11.473, de 10 de maio de 2007, que dispõe sobre cooperação federativa no âmbito da segurança pública. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2018/medidaprovisoria-846-31-julho-2018-787002-publicacaooriginal-156076-pe.html .Acesso em: 12 jun. 2023

conforme artigo 29, a sua regulamentação a posterior normatização do Ministério de Economia. Veja-se o artigo em destaque:

> Art. 29. Fica criada a modalidade lotérica, sob a forma de serviço público exclusivo da União, denominada apostas de quota fixa, cuja exploração comercial ocorrerá em todo o território nacional.
>
> § 1º A modalidade lotérica de que trata o caput deste artigo consiste em sistema de apostas relativas a eventos reais de temática esportiva, em que é definido, no momento de efetivação da aposta, quanto o apostador pode ganhar em caso de acerto do prognóstico.
>
> § 2º A loteria de apostas de quota fixa será autorizada ou concedida pelo Ministério da Fazenda e será explorada, exclusivamente, em ambiente concorrencial, com possibilidade de ser comercializada em quaisquer canais de distribuição comercial, físicos e em meios virtuais.
>
> § **3º O Ministério da Fazenda regulamentará no prazo de até 2 (dois) anos, prorrogável por até igual período, a contar da data de publicação desta Lei, o disposto neste artigo.** (grifos nossos).

Tal lei, visa, em linhas gerais, o fomento as entidades executoras das unidades escolares públicas de educação infantil, ensinos fundamental e médio, ao Fundo Nacional de Segurança Social, às entidades desportivas nas modalidades futebol pela cessão de suas marcas e similares para a divulgação e execução das apostas, e, finalmente, para a cobertura de custeio e manutenção do operador da loteria.

Destaca-se que alguns canais de mídia brasileiros têm apontado um faturamento bilionário nesse mercado, considerando-se, apenas, o primeiro trimestre de 2023, como exemplo a revista Economic News Brasil, o faturamento das casas de apostas no Brasil, no primeiro trimestre de 2023, alcançou a cifra de 2,7 bilhões de reais.

Ocorre que, desde a criação da Lei 13.756/18, ainda não ocorreu, no Brasil, a devida regulamentação do mercado de apostas esportivas, isso porque o texto legal estabelecia que o arcabouço de regras deveria ser criado no prazo de 2 (dois) anos, prorrogável por mais 2 (dois) anos. Todavia, o prazo para a criação de tal regulamentação se encerrou em dezembro de 2022 sem que houvesse qualquer definição por parte do governo.

Em 2023, por outro lado, parece que esse cenário promete ser mudado, em abril, foi realizada uma audiência pública, em que o até então, assessor especial do Ministério da Fazenda, José Francisco Manssur, revelou que a regulamentação deverá ocorrer ainda no corrente ano, com a taxação das empresas em 16% sobre o *Gross Gaming Revenue* (GGR), ou seja, a receita obtida com todos os jogos feitos, subtraídos os prêmios pagos aos jogadores, além dos tributos tradicionais como PIS, COFINS, IRPJ e ISS, bem como, sobre o prêmio recebido pelo apostador será tributado 30% de Imposto de Renda, respeitada a isenção legal. Ainda, segundo Manssur, falta de regulamentação tem gerado uma perda de arrecadação de cerca de R$ 6 bilhões por ano entre 2018 e 2022.

Assim, verifica-se que a falta de regulamentação específica ocasiona a perda de efetividade da Lei 13.756/18, vez que a ausência de arrecadação afeta diretamente o objetivo da referida norma. E, enquanto a devida normatização não ocorrer, o Brasil continuará a ter uma perda latente de arrecadação. Por fim, parafraseando o soneto de Hugo de Brito Machado, que consta do seu livro de Introdução, a partir da segunda edição "*a Justiça é apenas tributo*", e para que haja a efetiva justiça, é necessário regulamentar, da forma devida, aquilo que se busca tributar.

ARTIGO

A importância da reforma tributária aliada ao uso de novas tecnologias para a redução da litigiosidade fiscal brasileira

Fellipe Matos Guerra

Lattes: Orcid:

Contador e Advogado Tributarista. Pós-doutorado em E-Government e Doutor em Ciências da Informação pela Universidade Fernando Pessoa. Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará. E-mail: fellipe@compliance-ce.com.br.

Maria Vitória Cunha Leal Guerra

Lattes: Orcid:

Advogada com atuação em Direito Empresarial, Societário, Trabalhista e Tributário. MBA em Direito Tributário, Compliance e Auditoria Digital. Especialista em Direito e Processo do Trabalho. Membro da Comissão de Legalização de Empresas do CRCCE. Pós-Graduanda em Direito Empresarial. Sócia do Grupo Compliance. E-mail: vitoria@compliance-ce.com.br.

A litigiosidade fiscal representa um obstáculo global aos sistemas tributários, afetando diretamente sua eficiência e eficácia. A complexidade das leis fiscais, a interpretação ambígua das normas e a falta de clareza na aplicação das políticas tributárias são fatores contribuintes para o aumento dos conflitos jurídicos. Esse panorama acarreta sobrecarga nos tribunais e impõe custos elevados tanto aos contribuintes quanto ao Estado. No Brasil, a dificuldade na aplicação do ordenamento tributário contribui diretamente para o alto número de lides, afinal, as modificações diárias nas normas legais e infralegais pelos entes federados impõe rigoroso desafio ao compliance das organizações.

Diante desse cenário, a tão esperada reforma tributária desempenhará um papel crucial. Pois, a revisão e atualização das leis tributárias podem simplificar o cumprimento das obrigações, reduzir a ambiguidade e melhorar a clareza das normas. Uma reforma tributária apropriada, combinada com a implementação de novas tecnologias, pode estabelecer um ambiente favorável à diminuição da litigiosidade fiscal, promovendo uma base tributária mais estável, justa e previsível.

Atualmente, os órgãos de julgamento vivem uma situação insustentável, conforme os dados abertos do Conselho de Administração de Recursos Fiscais - CARF[1], o acúmulo de processos administrativos vem oscilando em torno de 100 mil desde 2018 e o valor em estoque dessas discussões ultrapassou em 2022 a marca de R$ 1 trilhão. Vale destacar que os números apresentados dizem respeito apenas às questões discutidas na esfera administrativa. Nesse contexto, fica evidente que a adoção de ferramentas como inteligência artificial, machine learning, big data e blockchain, juntamente com aprimoramentos na legislação tributária, se apresentam como estratégias promissoras para mitigar conflitos, aprimorando a eficiência e a transparência do sistema tributário nacional.

A automatização de processos, a análise de dados estatísticos e a tomada de decisões mais precisas por meio do uso dessas tecnologias têm o potencial de detectar inconsistências, reduzindo erros e ambiguidades. Além disso, a clareza e

1 CARF. Conselho Administrativo de Recurso Fiscais. **Ministério da Economia. Disponível em:** http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/memoria-institucional-1. Acesso em: 01 jun. 2023.

a previsibilidade das leis fiscais podem contribuir para evitar erros, interpretações divergentes e conflitos na aplicação, reduzindo a demanda por disputas legais e administrativas.

A falta de compreensão das obrigações fiscais e a ausência de informações adequadas sobre mudanças na legislação tributária geram incertezas e estimulam conflitos, levando a processos administrativos ou judiciais. A litigiosidade fiscal afeta tanto os contribuintes quanto o Estado, resultando em custos financeiros e de tempo significativos para ambas as partes. Os contribuintes arcam com despesas legais e alocam recursos para resolver disputas, prejudicando seu potencial de investimento e crescimento, enquanto o Estado enfrenta sobrecarga judicial e perda de recursos destinados a áreas prioritárias.

Vale destacar que uma menor incidência de litígios pode contribuir para a melhoria do ambiente de negócios, diminuindo a insegurança jurídica, favorecendo o investimento e a geração de empregos. Para as autoridades fiscais, isso resultará em uma administração mais eficiente e no fortalecimento do relacionamento com os contribuintes. Em resumo, um ambiente tributário equilibrado que promova a conformidade fiscal e a estabilidade econômica, aumenta a eficiência e a sustentabilidade do sistema tributário.

As novas tecnologias têm desempenhado um papel importante na esfera fiscal, oferecendo oportunidades de aprimoramento e transformação dos processos tanto nas empresas quanto na administração tributária. Dentre as tecnologias utilizadas, destacam-se a inteligência artificial (IA), o aprendizado de máquina e o blockchain. Ferramentas como IA e Big Data permitem que máquinas e sistemas automatizados executem tarefas complexas, como processamento de grandes volumes de dados e tomada de decisões. O aprendizado de máquina capacita os sistemas a melhorar seu desempenho ao longo do tempo. Por sua vez, o blockchain é uma tecnologia de registro distribuído que garante a segurança e transparência no armazenamento de informações, preservando sua integridade e imutabilidade.

Essas tecnologias oferecem possibilidades promissoras para mitigar a litigiosidade fiscal. Por exemplo, a aplicação da inteligência artificial e do aprendizado de máquina pode ser utilizada na análise e interpretação de legislações tributárias complexas, facilitando a identificação de potenciais pontos de conflito e fornecendo orientações mais precisas aos contribuintes. Além disso, tais tecnologias têm o potencial de automatizar os processos de auditoria fiscal, identificando irregularidades e inconsistências de forma mais eficiente e preventiva, o que, por sua vez, poderia reduzir a adoção de práticas de evasão fiscal ou a utilização de condutas e planejamentos tributários agressivos. No entanto, é importante ressaltar que a implementação dessas tecnologias requer cuidados e um ambiente regulatório adequado, garantindo a privacidade dos dados e a conformidade com as normas legais.

Apesar do potencial promissor das novas tecnologias na redução da litigiosidade fiscal, é importante reconhecer que sua implementação efetiva enfrenta desafios significativos. A coleta e o processamento de grandes volumes de dados fiscais exigem infraestrutura robusta e sistemas de segurança adequados para proteger a confidencialidade das informações. É fundamental que os governos e as instituições responsáveis pela administração tributária estejam preparados para lidar com esses desafios, investindo em capacitação dos profissionais envolvidos, desenvolvimento de políticas e controles internos que garantam a efetividade e a ética no uso dessas soluções tecnológicas.

Outrossim, a reforma tributária desempenha um papel crucial na redução de litígios fiscais, pois busca melhorar a legislação tributária, tornando-a mais simples e eficiente, dessa forma, diminuindo os conflitos e os motivos que levam a disputas entre os contribuintes e as autoridades fiscais. Atualmente, existem várias propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional, são elas: Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019[2]; Proposta de Emenda à Constituição nº 119/2019[3] e Proposta de Emenda à Constituição nº 46/2022[4]. Cada uma com suas próprias características e objetivos específicos.

---

2 BRASIL. Proposta de Emenda a Constituição nº 45 de 03 de abril de 2019. **Câmara Legislativa dos Deputados.** Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833. Acesso em: 09 jun. 2023.

3 BRASIL. Proposta de Emenda a Constituição nº 119 de 09 de julho de 2019. **Senado Federal**. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699.Acesso em: 09 jun. 2023.

4 BRASIL. Proposta de Emenda a Constituição nº 46 de 22 de dezembro de 2022**. Senado Federal.** Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/155612.Acesso em: 09 jun. 2023.

É crucial examinar essas propostas para compreender como elas podem afetar a quantidade de lides. Entre as principais propostas em debate, destacam-se aquelas que buscam simplificar o sistema tributário, como a unificação de tributos e a redução da quantidade de obrigações exigidas dos contribuintes.

Uma visão adicional de grande importância consiste na adoção de medidas para prevenir e resolver conflitos tributários, como a criação de câmaras especializadas e a implementação de mecanismos de mediação e conciliação. Essas iniciativas têm como objetivo principal reduzir a quantidade de disputas no ambiente fiscais, fornecendo alternativas mais rápidas, eficientes e menos custosas para a resolução de conflitos entre as partes envolvidas. Ao promover um ambiente propício ao diálogo e à negociação, a reforma tributária pode contribuir para o estabelecimento de uma relação mais harmoniosa entre os contribuintes e as autoridades fiscais.

Ademais, é também necessário considerar propostas que fomentem a transparência e a segurança jurídica no âmbito do sistema tributário. Medidas que estabeleçam normas claras, objetivas e compreensíveis, bem como ampliem o acesso às informações fiscais, têm o potencial de reduzir as incertezas e os desentendimentos que resultam em lides. Nesse sentido, a adoção de tecnologias avançadas, como a digitalização dos processos fiscais e o uso de sistemas integrados, pode facilitar o cumprimento dos deveres instrumentais, mitigar erros, desestimular a sonegação fiscal, permitir a rastreabilidade dos ilícitos tributários e evitar disputas decorrentes de equívocos nos registros e na interpretação da legislação tributária.

Em resumo, a reforma tributária, aliada a aplicação de tecnologias inovadoras, pode desempenhar um papel essencial na diminuição da litigiosidade fiscal brasileira. Ao simplificar o sistema tributário nacional, implementar medidas de prevenção e resolução de conflitos, bem como promover a automação, transparência e a segurança jurídica, essas alternativas podem criar um ambiente mais favorável ao compliance fiscal e à redução de disputas entre contribuintes e a administração tributária. Para isso, é fundamental garantir a participação e o diálogo dos diferentes atores envolvidos no processo, como governo, setor privado e sociedade civil, para que os caminhos sejam construídos de forma democrática e atendam às necessidades e aos interesses de todos. Somente assim será possível avançar na redução da litigiosidade fiscal e na construção de um sistema tributário mais justo, eficiente e transparente.

Almejar a redução da litigiosidade fiscal e o aprimoramento da eficiência do sistema tributário são objetivos fundamentais que podem ser alcançados por meio da implementação da reforma tributária e da adoção de novas tecnologias no campo fiscal. Essas medidas têm o propósito de diminuir substancialmente as disputas tributárias, aliviando a sobrecarga do sistema judiciário, proporcionando maior segurança jurídica, previsibilidade aos contribuintes, favorecendo o investimento na geração de empregos e o desenvolvimento econômico da nação.

ARTIGO

Contratos agrários e imposto de renda: diferenças na tributação

Mariana Almeida Dias Oliveira

Lattes: Orcid:

Advogada agrarista OAB/SP e OAB/MG. Especialista em Tributação no agronegócio pela Fundação Getúlio Vargas. Cursando mestrado em Direito na Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho (UNESP). Membro das Comissões de Direito Tributário e da Mulher Advogada OAB/CE.

No âmbito da atividade rural é possível celebrar contratos para o uso da terra, tais como o contrato de arrendamento e o de parceria, de forma que o proprietário possa lucrar sem precisar produzir diretamente, ou ainda, como ocorre na parceria, para que compartilhe os riscos da produção.

Ocorre que cada um desses contratos possui especificidades no que tange à tributação de renda, sendo extremamente importante se atentar para essa questão na hora escolher qual a modalidade ideal de contrato.

Os contratos de parceria e arrendamento devem observar as normas constantes no Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964[1]). No arrendamento, o proprietário cede o seu imóvel rural, ou parte dele, por tempo determinado ou não, para que um terceiro explore atividades rurais mediante o pagamento de um valor fixo, que se equipara ao pagamento de aluguel para o uso da terra. O proprietário irá receber o valor acordado independentemente do faturamento do produtor na área explorada.

No contrato de parceria, o proprietário do imóvel rural também cederá o imóvel, ou parte dele, para uso de outrem, todavia, nesta modalidade o proprietário partilha os riscos da atividade, dividindo-se lucros e prejuízos na porcentagem que for convencionada contratualmente. Portanto, a diferença intrínseca entre os contratos de parceria e de arrendamento é a assunção dos riscos inerentes à exploração da atividade (CARF, Ac. 2202002.706).[2]

Considerando essas diferenças na forma de exploração do imóvel, também existem diferenças na forma de tributar. Sobre este aspecto, relevante rememorar as modalidades de tributação de renda aplicadas ao produtor rural. Considera-se produtor rural toda pessoa física ou jurídica que desenvolva atividade agropecuária, pesqueira, silvicultural, bem como extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário. Também se enquadram como rurais as atividades de agroindústria como, por exemplo, o beneficiamento de produtos primários se esta for uma das fases do processo produtivo.

Em relação à tributação da renda, os produtores rurais pessoas físicas poderão optar pela tributação pelo lucro real ou a partir do resultado presumido da atividade,

---

1 BRASIL. Lei nº 4. 504 de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm . Acesso em: 16 jun. 2023.

2 CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Ministério da Economia.** Disponível em: http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf- . Acesso em: 16 jun. 2023.

em conformidade com o artigo 63, da Lei 9.580/2018[3], de forma que na opção pelo lucro presumido o resultado ficará limitado a 20% da receita bruta do ano calendário.

No que tange à pessoa jurídica, em regra, a tributação segue o aplicável para todas as pessoas jurídicas, possibilitando também a apuração a partir do lucro real ou presumido/arbitrado. Voltando à questão atinente aos contratos rurais, o artigo 52, da Lei 9.580/2018, prevê que os arrendatários e os parceiros na exploração da atividade rural pagarão o imposto separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um.

A diferença crucial está no fato de que no arrendamento os rendimentos recebidos pelo arrendante (proprietário) não são considerados atividade rural, assim, a tributação deverá observar as regras de um aluguel comum, sujeito às alíquotas progressivas, não havendo grande distinção para pessoas físicas ou jurídicas.

Para o arrendatário (produtor que irá explorar a terra), a tributação é feita no enquadramento da atividade rural, observada a classificação de sua natureza jurídica e opção tributária.

Nos contratos de parceria, a tributação de ambos os parceiros se enquadra como exploração de atividade rural, sendo possível aplicar todos os benefícios de deduções e compensações que a atividade permite, seja na modalidade de declaração da pessoa física ou pessoa jurídica.

Ao proprietário pessoa física é também conferido o tratamento tributário mais vantajoso, limitando-se a base de cálculo em 20% do montante recebido a título de parceria, em conformidade com o artigo 5º, da Lei 8.023/1990.[4]

Por fim, vale salientar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) possui entendimento no sentido de que, para descaracterizar o contrato de parceria agrícola, considerando ele uma simulação de um contrato de arrendamento, a fiscalização deve ter provas suficientes da conduta simulada, não podendo autuar o contribuinte por simples suposição ou presunção (CARF, AC. 2202003.130).[5]

---

3 BRASIL. Lei nº 9.580 de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm . Acesso em: 16 jun. 2023.

4 BRASIL. Lei nº 8.023 de 12 de abril de 1990. Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8023.htm Acesso em: 16 jun. 2023.

5 CARF. Acordão Carf nº 2202003.130 de 21 de janeiro de 2016**. Ministério da Economia.** Disponível em: https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6445071 . Acesso em: 16 jun. 2023.

ARTIGO

A (in)constitucionalidade do tema 796/STF sobre a imunidade de ITBI em capital social

Abraão Bezerra de Araújo

Lattes: Orcid:

Mestre em Direito Constitucional pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Fortaleza - UNIFOR (2020). MBA em Gestão e Governança pela Escola Superior do Parlamento Cearense - UNIPACE (2023). Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza - UNIFOR (2018). Formação técnica em Análise Contábil pela P&P Treinamentos (2016). Advogado e Professor Universitário. Fortaleza-CE. E-mail: abraaobaraujo@gmail.com.

O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) tem sua competência estabelecida constitucionalmente no artigo 156, inciso II da Constituição Federal de 1988[1]. De caráter municipal, o tributo tem como fato gerador operações onerosas imobiliárias entre vivos. O ITBI tem como base de cálculo, sobre a qual incidirá respectiva alíquota, o valor da operação. Por assim dizer, o valor do imóvel. Ora, como expresso constitucionalmente, o tributo incide sobre "transmissão *'inter vivos'*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição".

O inciso I, §2º do mesmo dispositivo 156 da Constituição Federal de 1988[2] estabelece objetivamente a imunidade de bens e direitos subscritos a título de integralização de capital social de pessoas jurídicas empresárias. A expressão normativa constitucional refletiu em códigos tributários municipais, a exemplo do Código Tributário Municipal de Fortaleza no Estado do Ceará. Este, por seu turno, estabelece a mesma não incidência no seu artigo 298[3]. O requisito estabelecido pela Carta Constitucional para tanto é a não realização de atividade preponderantemente imobiliária.

Embora cristalina a literalidade dos dispositivos, para além do status constitucional superior, surgiram conflitos diante da possível e provável queda de arrecadação dos municípios. Inicialmente, as secretarias de finanças passaram a não conceder a chamada "Guia de Não Incidência" administrativamente. Somente sendo a imunidade reconhecida pelas prefeituras judicialmente. O conflito entre contribuintes e fisco nesta temática se repetiu nacionalmente, levando processos aos Tribunais Superiores. A partir disso, reconheceu-se repercussão geral do Recurso Extraordinário n. 796.376[4] de Santa Catarina, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, ora tema n. 796.

---

1 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 maio 2023.

2 Art. 156, §2º, CF/88. I – Não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

3 BRASIL. Código Tributário Municipal de Fortaleza no Estado do Ceará. **Secretaria Municipal de Finanças da Prefeitura de Fortaleza**. Disponível em: https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/anexoCT/24/fihfiuus3.1ft355/pdf/C%C3%B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20do%20Municipio%20de%20Fortaleza%20atualizado%20at%C3%A9%20dezembro%20de%202021%20com%20reda%C3%A7%C3%A3o%20origin%C3%A1ria%20e. Acesso em: 18 maio 2023.

4 BRASIL. Recurso Extraordinário n. 796.376 de 13 de janeiro de 2022. **Superior Tribunal Federal**. Disponível em: Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4529914 . Acesso em: 18 maio 2023.

Com a repercussão geral reconhecida pela Corte Suprema, os processos envolvendo a temática foram suspensos até decisão colegiada do Tribunal. Em 05 de agosto de 2020, foi emitido o acórdão da Corte estabelecendo que "A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do §2º do art. 156 da Constituição Federal[5], não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado".

O STF interpretou que a norma não imuniza incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas unicamente o pagamento do sócio na integralização de suas cotas do capital social. Para além disso, o julgamento fixou que a base de cálculo do ITBI deve ser o valor venal ou de mercado do imóvel. Apesar da assertividade tanto do texto constitucional quanto legal e jurisprudencial, vale esclarecer o decidido no acórdão de repercussão geral do tema n. 796.

Ao expressar a interpretação normativa, o Supremo Tribunal Federal decidiu que: "A norma não, imuniza qualquer *incorporação* de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, *mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito*. Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI."

Em primeiro momento, deve-se atentar ao fato de que a incorporação patrimonial mencionada pelo julgador em nada se confunde com a integralização de capital social, o que muito embora tem sido utilizado pelos fiscos municipais como subterfúgio para fomento arrecadatório. Na semântica gramatical brasileira o termo incorporação remete à integração, anexação, introdução. Na decisão do RE n. 796.376, o termo "incorporação patrimonial" ementado, diz respeito justamente à aquisição patrimonia neste – caso imobiliária – por parte da pessoa jurídica. Aquisições patrimoniais em nada se arrevesam com o capital social.

Ao ponto que a incorporação patrimonial se direciona ao sentido de compra, aquisição, obtenção; o capital social compreende o valor necessário e destinado ao investimento para a manutenção do negócio pretendido, por assim dizer, do empreendimento materializado na pessoa jurídica empresária caso a caso. A não promoção de integralização de capital social vai de encontro com princípios fundamentais próprios do mercado constitucionalmente garantido e fundamental, tais como a livre iniciativa, manutenção do exercício de empresa e função social da atividade empresária. Tudo na forma que a ordem constitucional determinara.

Na forma do artigo 35, I, do Código Tributário Nacional[6] (CTN),[7] o fato gerador do ITBI é a transmissão onerosa da propriedade imobiliária. Por isso, o imposto não ensejará pela integralização de capital social empresário via dação de bens e direitos, mas sim por operações de aquisição e venda imobiliária. A doutrina majoritária liderada pelo Professor Hugo de Brito Machado (2016, p. 406) reflete *ipsis litteris* o mandamento legal do CTN, pelo respeito à legalidade do ramo jurídico tributário.

Não por acaso, distanciando da integralização de capital social e aproximando-se da natureza aquisitiva do fato gerador, o artigo 38 do CTN[8] estabelece como base de cálculo do ITBI o valor venal do bem no negócio jurídico. Portanto, deve-se definir o que é valor venal. O Professor Hugo de Brito Machado (2016, p. 404)[9] ensina que "valor venal é aquele que o bem alcançaria se posto à venda". Em havendo venda – ato oneroso naturalmente – estará configurado o fato gerador deste imposto.

Em conclusão, a incidência do ITBI pressupõe a ocorrência de dois elementos nucleares da vida cotidiana tributável: (i) transmissão (ii) onerosa. A oneração da transmissão se dá pela circulação de valores, riquezas ou mesmo condições da operação. A transmissão em si, diz respeito ao tráfego proprietário, materializada na alteração da titularidade proprietária do imóvel.

---

5 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 18 maio 2023.

6 BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1996. Códifo Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 18 maio 2023.

7 Art. 35, CTN. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; (...)

8 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2016.

9 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2016.

A integralização de capital social empresário via subscrição, ainda que considerada operação simploriamente onerosa – e não subsidiária para investimento, o que é – não guarda em si pura alteração de propriedade. Verdadeiramente, cotas integralizadas pelo indicado imóvel são subscritas justamente pelo seu proprietário, em regra. De mais a mais, sendo a base de cálculo o valor de mercado e uma vez declarado em imposto de renda o valor aquisitivo – devidamente e homologado, por que reavaliação municipal do imóvel?

O legalismo tributário basilar e vedador de qualquer aumento tributário sem lei prévia, do qual o ITBI não é exceção, tem razão constitucional (art. 150, I, CF/88)[10], virtude pela qual merece eficácia respeitada em hermenêutica literal. Apesar de razoável fora o posicionamento do STF, não é atendido pelos fiscos municipais. Estes que, arbitrariamente, compreendem a norma evasivamente para arrecadação predatória.

Portanto, reconhecer legalidade e proporcionalidade na interpretação feita pelo julgado, ao aumentar a base de cálculo, resulta em *contrariedade ao sistema,* conceituada pelo Professor Hugo de Brito Machado (2016, p. 73), ao lecionar que o tributo oculto legitima a fuga do Estado dos limites do sistema tributário, sendo invariavelmente inconstitucional diante da amesquinha dos termos constitucionais à arbitrariedade. Como irretocável fora o legado de ensinamentos do Professor Hugo de Brito Machado, assim deve ser a legalidade constitucional do sistema tributário brasileiro: expresso, objetivo, literal.

10 Art. 150, CF/88. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)

ARTIGO

Por uma execução fiscal eficiente: o encontro com o Código de Processo Civil - CPC

Juvêncio Vasconcelos Viana

Lattes: Orcid:

Advogado, Procurador do Estado do Ceará. Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará - UFC. Doutor em Direito Processual pela USP *e-mail:* juvencioviana6883@gmail.com

Sempre temos dito que a atividade jurisdicional executiva constitui um excelente termômetro da efetividade do processo. Isso porque, atentos às ideias de que o processo deve dar a cada um o que é seu na exata medida do direito reconhecido e de que a execução constitui exatamente aquela atividade que realiza concretamente aquele direito da parte, encontramos nessa atuação jurisdicional um bom território para aferir-se o grau de efetividade do processo.

A execução é, pois, um dos campos mais sensíveis de tal efetividade. No plano prático, a efetividade da atuação executiva sempre foi bastante questionada (dificuldades em localizar o devedor e seus bens; em ultimar os atos expropriatórios; em dar um contraditório razoável e justo ao executado). A execução precisa sim cumprir esse seu legítimo papel satisfativo, razão pela qual mudanças foram, sucessivamente, introduzidas no sistema jurídico em busca de realizar, da melhor maneira possível, a promessa da tutela efetiva em relação àquela.

A execução fiscal também não tem escapado de tal "crise de efetividade" e muito se fala em necessidade de sua reforma legislativa. Há muito se tem preocupado com a eficiência da execução fiscal, sugerindo-se que essa sofra alterações legislativas, cogitando-se, inclusive, da criação de uma execução administrativa (proposta de alteração para a qual, particularmente, temos nossas reservas).

Mas, vale anotar o fato de que, quando de seu advento nos anos oitenta, a execução fiscal foi pensada e disciplinada para ser uma via executiva *mais eficiente* que aquela prevista no próprio CPC/1973. Contudo, as sucessivas reformas desse e, depois, o advento do CPC/2015 inverteram isso.

Vale anotar que o CPC/2015, ao chegar, não revogou a Lei das Execuções Fiscais (LEF), vindo a funcionar, isso sim, como um salutar instrumento para uma aplicação mais eficiente dessa. Na verdade, a LEF sempre buscou essa boa relação com o CPC, cabendo esse ser aplicado subsidiariamente no plano da execução fiscal.

Nesse sentido, observe-se o conhecido art. 1º da Lei nº 6.830 de 22 setembro 1980 LEF[1]: "a execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados,

1 BRASIL. Lei nº 6.830 de 22 setembro 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm . Acesso em: 18 maio 2023.

do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil".

Em reforço a tal ideia, observe-se, hoje, o próprio art. 771, CPC[2], um importante dispositivo em prol da realização efetiva da tutela executiva. Aquele artigo deixa claro que: o Livro do "Processo de Execução" no código é voltado, de princípio, para a execução fundada em título extrajudicial; há importante comunicação daquele Livro com o tema do cumprimento de sentença, situado em outro Livro do mesmo código, aplicando-se a esse quando necessário; disposições desse podem inspirar a efetivação das decisões de tutela provisória; mais importante, o Livro serve aos procedimentos especiais da execução, no caso (em cheio), o presente tema da execução fiscal.

Enfim, vários dispositivos do processo de execução do CPC, pois, podem (e devem) ser aplicados na Execução Fiscal. Vejamos, numa rápida e exemplificativa mirada, alguns desses:

Maiores poderes para o juiz (art. 139, IV[3]) – embora muito se polemize acerca desse dispositivo (ainda da parte geral do código de processo), na verdade o mesmo apenas traz à cena, mais uma vez, o fenômeno de um maior poder judicial para a determinação e efetivação de medidas atípicas. Isso já ocorreu no passado tanto em sede cautelar (v.g., poder geral de cautela) como no âmbito executivo (v.g., tutela específica nas obrigações de fazer e não fazer). O tema volta com toda a sua força. Assim, muito do que já se construiu no passado para o tratamento daquele deve ainda ser observado. Aquele poderia ser exercido de mesmo de ofício (afinal, se os demais poderes do artigo não precisam, logo para esse também haveria a possibilidade). Ali, autoriza-se o magistrado adotar medidas (atípicas) coercitivas ou sub-rogatórias. Um poder bastante amplo, sem dúvida, mas não ilimitado. Vê-se então uma clara situação de aplicação do princípio da proporcionalidade. Olhar para o caso concreto será fundamental, para aferir-se a adequação e razoabilidade da eventual medida executiva. Observar-se-á, é lógico, para o exercício de tal poder, o devido processo legal. No passado, esse amplo poder executivo tinha espaço original no plano das obrigações de fazer. Hoje, alcança, explicitamente, decisões para pagamento de quantia certa (suas execuções e, nesse ponto, a própria execução fiscal). Observe-se, contudo, que o emprego desse amplo poder executivo há de ser subsidiário, sob pena, simplesmente, de extinguir a necessidade do próprio processo de execução por quantia;

Obtenção de informações de terceiros (arts. 772, III; 773)[4] – quantas vezes informações importantes para a eficiência da execução por quantia não estão em mãos e terceiro, de alguém que não é parte no processo executivo. Cabe buscar a requisição daquelas em favor do desfecho útil do processo. Essa possibilidade ficou bem mais explícita. É claro, há limites para essa requisição a terceiro, v.g., a situação do contador para com os dados com que trabalha. Mais importante, é o sistema contar com meios para a efetivação de tais requisições. Nesse ponto, o segundo dispositivo legal citado completa a utilidade do primeiro ao prever medidas para o efetivo cumprimento daquele dever de colaboração do terceiro;

Atos atentatórios a jurisdição executiva (arts. 774, 777)[5] – esse também um tema extremamente útil para a execução por quantia o qual também recebeu aprimoramentos. Cuida-se de dispositivo que vem para completar (juntamente com outros constantes do código) todo um sistema de boa fé e lealdade. Buscava trazer um reforço, no plano da execução, ao sistema de probidade. Volta-se a sancionar condutas do executado, não de terceiro. Condutas comissivas

2 BRASIL. Lei nº 13105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#:~:text=Todos%20os%20julgamentos%20dos%20%C3%B3rg%C3%A3os,p%C3%BAblicos%20ou%20do%20Minist%C3%A9rio%20P%C3%BAblico . Acesso em: 18 maio 2023.

3 BRASIL. Lei nº 13105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#:~:text=Todos%20os%20julgamentos%20dos%20%C3%B3rg%C3%A3os,p%C3%BAblicos%20ou%20do%20Minist%C3%A9rio%20P%C3%BAblico . Acesso em: 18 maio 2023.

4 BRASIL. Lei nº 13105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#:~:text=Todos%20os%20julgamentos%20dos%20%C3%B3rg%C3%A3os,p%C3%BAblicos%20ou%20do%20Minist%C3%A9rio%20P%C3%BAblico . Acesso em: 18 maio 2023.

5 BRASIL. Lei nº 13105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#:~:text=Todos%20os%20julgamentos%20dos%20%C3%B3rg%C3%A3os,p%C3%BAblicos%20ou%20do%20Minist%C3%A9rio%20P%C3%BAblico . Acesso em: 18 maio 2023.

ou omissivas. O rol daquele primeiro dispositivo foi aumentado e fez-se mais explícito. Vieram dois incisos bem voltados para a execução por quantia (incs. III e V). O rol ali também não é taxativo, veja-se ainda o pr. único do art. 918. Modernamente a sanção prevista ali é pecuniária: uma multa em até 20% do valor executado, a qual reverterá para o exequente e será passível de execução nos próprios autos. A multa é totalmente compatível com outras sanções previstas e de escopos diferentes. Não se deve confundir aquela multa, por exemplo, com *astreintes;*

Possibilidade de pugnar, no próprio processo executivo, por medidas de urgência (art. 799, III) – não que isso fosse exatamente uma novidade, mas antes muito obstáculo havia a tal emprego, haja vista a idéia da autonomia do processo cautelar para obtenção de medidas daquela natureza. Medidas cautelares pró-execução eram buscadas, de regra, em processo próprio, autônomo. A possibilidade de pugnar medidas de urgência na própria inicial do processo de execução fica, agora, muito mais clara e lógica diante do atual sistema de tutelas provisórias do código (arts. 294, ss[6]), no qual essas podem ser pugnadas e obtidas, incidentalmente, sem necessidade de um processo próprio (cautelar);

Melhor disciplina para a penhora on line (art. 854)[7]- a penhora *on line* sempre trouxe polêmicas em sua aplicação (avanço sobre valores impenhoráveis, dificuldades no seu desfazimento quando indevida etc.). uma falta de uma disciplina clara e detalhada sempre trouxe vários problemas práticos. Hoje, a medida constritiva virá mediante requerimento do autor e será decretada sem a ciência prévia do réu. Num primeiro momento, serão apenas indisponíveis os valores (somente adiante, aquele bloqueio tornar-se-á penhora). Após tal indisponibilidade, o executado será ouvido. Cria-se, assim, um incidente prévio antes daquele valor indisponível tornar-se penhorado. Um contraditório bastante logico em prol da consumação do ato de constrição. Ao executado caberá o ônus demonstrar que o valor alcançado não poderá ser penhorado. Enfim, ultimadas essas providências, não havendo impugnação ou sendo essa rejeitada, vem perfectibilizada a penhora;

Alienação por iniciativa particular (art. 880)[8]– novas formas de expropriação chegam ao sistema. Estávamos cansados de, no passado, esperar pelo momento da hasta publica, momento solene e formal, para finalmente expropriar-se bens do executado. Temos hoje vigente essa técnica expropriatória de muita informalidade. Não que essa fosse exatamente "nova", pois já fora aplicada em processos de pequenas causas. Pode ser alcançada pela própria parte ou por corretor (atuando esse como verdadeiro auxiliar do juízo), mas é o juiz quem fixará as condições finais de tal alienação. Importante que haja credenciamento no tribunal de corretores, pois dará mais eficiência à medida. Não há preclusão para o emprego dessa medida expropriatória;

Embargos do executado (mas sem efeito suspensivo), art. 919, §1º[9] – vejamos também o lado do devedor. Antes de tudo, importante sempre debelar o "mito dos embargos", a falsa crença de que esses (embargos) sejam o único caminho do devedor para reagir à execução. Permanece a possibilidade de o executado, por dentro, poder reagir através da via da exceção de pré-executividade, mesmo com todas as inovações trazidas ao sistema. Não esqueçamos também da possibilidade de o devedor, por fora, reagir com ações autônomas para discussão do débito (e nessas o emprego de tutelas provisórias poderá ser bastante útil). Acaso siga a via dos embargos, diverso do que ocorria no passado em que a suspensividade desses era legal e automática, hoje, eles somente terão efeito

6 BRASIL. Lei nº 13105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#:~:text=Todos%20os%20julgamentos%20dos%20%C3%B3rg%C3%A3os,p%C3%BAblicos%20ou%20do%20Minist%C3%A9rio%20P%C3%BAblico . Acesso em: 18 maio 2023.

7 BRASIL. Lei nº 13105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#:~:text=Todos%20os%20julgamentos%20dos%20%C3%B3rg%C3%A3os,p%C3%BAblicos%20ou%20do%20Minist%C3%A9rio%20P%C3%BAblico . Acesso em: 18 maio 2023.

8 BRASIL. Lei nº 13105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#:~:text=Todos%20os%20julgamentos%20dos%20%C3%B3rg%C3%A3os,p%C3%BAblicos%20ou%20do%20Minist%C3%A9rio%20P%C3%BAblico . Acesso em: 18 maio 2023.

9 BRASIL. Lei nº 13105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#:~:text=Todos%20os%20julgamentos%20dos%20%C3%B3rg%C3%A3os,p%C3%BAblicos%20ou%20do%20Minist%C3%A9rio%20P%C3%BAblico . Acesso em: 18 maio 2023.

suspensivo se a parte assim o pugnar e o magistrado o atribuir. A não suspensividade passa a ser a grande regra. A parte embargante terá que pugnar tal efeito. Não poderá vir de ofício. Funcionam os mesmos requisitos da tutela provisória mais a garantia do juízo para a sua concessão. Sua concessão é marcada pois pela provisoriedade (cabe revisão portanto, modificabilidade etc.). Ainda que deferida é de forma parcial, não obstando reforço da penhora, realização da avaliação. Tal sistemática cabe no executivo fiscal.

Como dito, muito pode ser feito em favor da eficiência do executivo fiscal, combinando o sistema atual com as inovações que foram trazidas com o vigente CPC. A aplicação dessas inovações (feitas aqui apenas exemplificativamente, repete-se) ao campo da execução fiscal são capazes de trazer, lado a lado (sob as perspectivas de exequente e executado), maior efetividade àquele processo executivo.

ARTIGO

ICMS - a substituição tributária e a composição da base de cálculo de créditos das contribuições PIS/COFINS

Elisberg Francisco Bessa Lima

Lattes: Orcid:

Doutor em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza - UNIFOR. Docente da Universidade de Fortaleza - UNIFOR: Cursos de Graduação e Pós-graduação em Direito, Contabilidade e Administração. Advogado, sócio do escritório Andrade Mendes Bessa Advocacia e Consultoria. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE, triênio 2022/2024.
Email: elisberg@unifor.br

Elizeide Santiago Martins

Lattes: Orcid:

Curso de Graduação e Pós-Graduação em Direito, Processo e Planejamento Tributário; Mediação e Gestão de Conflitos; Compliance e Práticas Colaborativas. Graduação em Ciências Contábeis; Pedagogia e Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE, triênio 2022/2024. Email: elizeidemartins@hotmail.com

O presente artigo opinativo tem como objetivo responder ao seguinte questionamento: em razão da Medida Provisória nº 1.159/2023[1], convertida na Lei nº. 14.592/2023[2], o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço - ICMS/Substituição Tributária (ICMS/ST), irrecuperável pelo adquirente de mercadoria para revenda, deve ser excluído da base de cálculo de créditos de Proteção de IntegraPIS/COFINS sob regime da não-cumulatividade?

A Medida Provisória nº 1.159/2023 foi convertida na Lei nº 14.592/2023, alterando, dentre outras normas, as Leis ns. 10.637/2002 e 0.833/2003, excluindo o ICMS da incidência e da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS e COFINS, conforme abaixo se evidencia na Lei nº 10.637/2002[3]:

---

1 BRASIL. Medida Provisória nº 1.159 de 11 de janeiro de 2023. Altera a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para excluir o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS da incidência e da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. **Congresso Nacional**. Disponível em: https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155689. Acesso em: 28 jun. 2023.

2 BRASIL. Lei nº 14.592 de maio de 2023. Altera a Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021, que instituiu o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse); reduz a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre as receitas decorrentes da atividade de transporte aéreo regular de passageiros; reduz as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre operações realizadas com óleo diesel, biodiesel e gás liquefeito de petróleo; suspende o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre operações de petróleo efetuadas por refinarias para produção de combustíveis; altera as Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para excluir o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e as Leis nºs 13.483, de 21 de setembro de 2017, e 13.576, de 26 de dezembro de 2017, e os Decretos-Lei nºs 9.853, de 13 de setembro de 1946, e 8.621, de 10 de janeiro de 1946; revoga dispositivos da Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021, e das Medidas Provisórias nºs 1.157, de 1º de janeiro de 2023, 1.159, de 12 de janeiro de 2023, e 1.163, de 28 de fevereiro de 2023; e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14592.htm. Acesso em: 28 jun. 2023.

3 BRASIL. Lei nº . 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em: 28 jun.2023.

> Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. [...]
>
> XIV - relativas ao valor do ICMS que tenha incidido sobre a operação.
>
> [...]
>
> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]
>
> § 2º Não dará direito a crédito o valor: (...)
>
> III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição.
>
> Lei nº. 10.833/2033:
>
> Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. [...]
>
> XIII - relativas ao valor do ICMS que tenha incidido sobre a operação.
>
> [...]
>
> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]
>
> § 2o Não dará direito a crédito o valor: (...)
>
> III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição.

Percebe-se que, quanto à exclusão do ICMS da base de incidência das contribuições PIS/COFINS, apenas se adequou a legislação à decisão do Supremo Tribunal Federal (Tema 69): “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

No entanto, a problemática se concentra na exclusão do ICMS da base de cálculo de crédito da PIS/COFINS, pois a atual Lei nº 14.592/2023, conforme visto acima, não especifica qual o ICMS deve ser excluído, se o ICMS-Normal, sujeito ao regime normal de apuração (crédito/débito) ou o ICMS-ST, recolhido por substituição tributária progressiva.

Nesse sentido, faz-se necessário realizar uma interpretação sistemática da legislação que regulamenta a PIS/COFINS, relacionando a nova Lei nº 14.592/2023 à Instrução Normativa - RFB - nº 2121/2022, que assim determina em seu artigo 171 do CTN[4]:

> Art. 171. No cálculo do crédito de que trata esta Seção, poderão ser incluídos: (...)
>
> II - o ICMS incidente na venda pelo fornecedor, ressalvado aquele referido no inciso I do art. 170 (...).

O acima citado inciso I do artigo 170 determina que: “As parcelas do valor de aquisição dos itens não sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não geram direito a crédito, tais como: (...) I - o ICMS a que se refere o inciso II do § 3º do art. 25, da Instrução Normativa - RFB - nº 2121/2022[5].

O citado inciso II do § 3º do art. 25, assim expressa: Observado o disposto no art. 26, a base de cálculo das Contribuições PIS/Cofins é: (...) § 3º Para efeito do disposto no caput não integram a base de cálculo das contribuições os valores referentes: (...) II - ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

Percebe-se que, em relação ao ICMS/Normal, aquele *“incidente na venda pelo fornecedor”*, interpretamos como sendo o ICMS próprio do fornecedor da mercadoria, a atual Lei nº. 14.592/2023 torna, neste aspecto, a IN/RFB nº 2121/2022 sem efeito, pois não mais permite que o referido ICMS próprio componha a base de cálculo de crédito da PIS/COFINS a que, até então, tinha direito o adquirente da mercadoria.

---

4 BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União.** Disponível: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 28 jun. 2023.

5 BRASIL. Instrução Normativa – República Frderativa do Brasil nº 2121 de 15 de novembro de 2022. Consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. **Receita Federal do Brasil**. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127905#:~:text=IN%20RFB%20n%C2%BA%202121%2F2022&text=Consolida%20as%20normas%20sobre%20a,Importa%C3%A7%C3%A3o%20e%20da%20Cofins%2DImporta%C3%A7%C3%A3o. Acesso em: 28 jun.2023.

Quanto ao ICMS/ST, em que o fornecedor da mercadoria adquirida para comercialização é o substituto tributário, tendo como o adquirente da mercadoria para revenda o contribuinte substituído, a IN/RFB nº 2121/2022, expressamente proíbe a sua inclusão na base de cálculo do crédito da PIS/COFINS, conforme o supracitado artigo 171, inciso II.

Logo, temos a seguinte situação normativa sobre a temática em análise: nas aquisições de mercadoras para comercialização, a Lei nº. 14.592/2023 proíbe a inclusão do ICMS/Normal na base de cálculo de crédito de PIS/COFINS, já em relação ao ICMS/ST, a norma que proíbe considerá-lo para fins de cálculo de crédito de PIS/COFINS é a própria IN nº 2121/2022.

A Receita Federal do Brasil (RFB) já se manifestou sobre ser indevida a inclusão do ICMS/ST na base de cálculo de crédito de PIS/COFINS nas operações de aquisição de mercadoria para comercialização, conforme abaixo se evidencia na Solução de Consulta DISIT/SRRF05 nº 5020/2014[6]:

> **SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF05 Nº 5020, DE 22 DE AGOSTO DE 2014**
>
> **EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.** No regime de apuração não cumulativa, o valor do ICMS, incidente na aquisição, integra a base de cálculo da PIS/Pasep para fins de crédito, faz parte do custo de aquisição do bem ou serviço. A pessoa jurídica poderá descontar créditos, inclusive de ICMS, calculados com base no custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda, inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de PIS/Pasep. DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 150 da CF/88; arts. 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996; art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002; Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005; Parecer Normativo CST nº 70, de 1972 (Publicado no DOU 22.03.1972); Parecer Normativo CST nº 77, de 1986 (DOU 28/10/86).

Observa-se que a RFB compreende que o ICMS-ST não constitui custo de aquisição de mercadoria, não podendo, portanto, sobre sua parcela, ser escriturado crédito fiscal de PIS/COFINS pelo adquirente de mercadoria, contribuinte substituído.

O Conselho Administrativo de Recurso Fiscais - CARF é órgão do Ministério da Fazenda e tem como atribuição julgar, em segunda instância administrativa, os litígios em matéria tributária e aduaneira. Logo, suas decisões são referências tanto para contribuinte, como para o próprio Fisco, pois sinalizam chance de êxito ou não em eventuais processos administrativos.

Nesse sentido, e relação a possibilidade de o ICMS/ST compor base de cálculo de crédito fiscal de PIS/COFINS, o CARF já se manifestou de forma contrária, como abaixo se evidencia:

> Número do processo: 10280.721284/2012-78. Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção. Câmara: Segunda Câmara. Seção: Terceira Seção De Julgamento. Data da sessão: Fri Nov 26 00:00:00 UTC 2021. Data da publicação: Mon Dec 27 2021. Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007 ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. É incabível a apuração de crédito da Cofins não-cumulativa, pelo substituído, em relação ao valor do ICMS-ST recolhido pelo substituto tributário.

Logo, percebe-se que o CARF não aceita que o valor do ICMS-ST destacado na nota fiscal e recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto componha o custo de aquisição da mercadoria adquirida, posto que esse valor, embutido no montante do preço pago pelo adquirente (contribuinte substituído), corresponde exatamente ao valor do imposto que o contribuinte substituído deixará de recolher no instante em que

6 BRASIL. Solução de Consulta DISIT/SRRF05 nº 5020 de 22 de agosto de 2014. Contribuição para o PIS/Pasep. **Receita Federal do Brasil.** Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=55716 .Acesso em: 28 jun.2023.

efetuar a operação de venda, ou seja, corresponde a parcela do seu futuro faturamento, sobre o qual não se gera crédito fiscal, mas sim débitos de PIS/COFINS.

A 1ª Turma do STJ entende que ICMS-ST pode compor a base de cálculo de crédito de PIS/COFINS para o contribuinte substituído, adquirente de mercadoria, pois se entende o ICMS/ST como parte integrante do custo de aquisição da mercadoria, devendo, portanto, ser admitido na composição da base de cálculo de crédito de PIS/CONFINS, conforme demonstra a recente decisão abaixo:

> **PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS-ST. CABIMENTO. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO. [...]**
>
> II - Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor. [...]
>
> IV - O ICMS-ST constitui parte integrante do custo de aquisição da mercadoria e, por conseguinte, deve ser admitido na composição do montante de créditos a ser deduzido para apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins, no regime não cumulativo.
>
> V - À luz dos arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente da incidência das apontadas contribuições sobre o tributo estadual recolhido pelo substituto na etapa anterior, é cabível o aproveitamento de crédito. Precedentes da 1ª Turma. [...] (AgInt no REsp n. 2.018.972/SC, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 18/4/2023, DJe de 26/4/2023.)

Em contraposição, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ tem entendimento contrário, considerando que, em razão do ICMS/ST não fazer parte da base de cálculo das contribuições para PIS/COFINS devida pelo substituto (fornecedor da mercadoria), tal tributo também não faz parte do valor dos bens e serviços adquiridos, para efeito de creditamento das referidas contribuições a favor do substituído (adquirente da mercadoria). Veja recente julgado desta turma sobre o tema:

> **PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. CREDITAMENTO DO PIS/COFINS SOBRE O VALOR DO ICMS-ST. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. ADMISSIBILIDADE IMPLICITA. JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA. [...]**
>
> III - A jurisprudência da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e Cofins não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e § 2º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003, de modo que a parcela referente ao ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído. [...]
>
> (AgInt no REsp n. 2.022.271/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 20/3/2023, DJe de 24/3/2023.)

Veja que as duas decisões são completamente contrárias entre si, ainda não havendo, até o momento, decisão definindo a matéria no âmbito do judiciário, que tem o próprio Superior Tribunal de Justiça como última instância julgadora. Recurso para pacificar tal matéria foi interposto pela Fazenda Nacional no dia 03/05/2023 (EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA nº. 401546/2023), ainda pendente de julgamento.

A Lei nº. 14.592/2023 não especifica qual ICMS deve ser excluído da base de cálculo de crédito PIS/COFINS ao genericamente determinar: “ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição”; porém, considerando uma interpretação integrada entre a nova lei ordinária, a Instrução Normativa/RFB nº 2121/2022, as manifestações Receita Federal e do CARF, assim como o impasse no Superior Tribunal de Justiça, recomenda-se a exclusão do ICMS/Normal e do ICMS/ST da base de cálculo de crédito de PIS/COFINS, sob o regime da não-cumulatividade, nas operações de aquisição de mercadoria para comercialização por parte do substituído tributário.

ARTIGO

A majoração do IPTU na cidade de Fortaleza, e a repercussão negativa na esfera patrimonial do contribuinte

Neidiane Souza Almeida

Lattes: Orcid:

Pós Graduada em Direito do Trabalho, Tributário, e Previdenciário, pelo Programa de Pós Graduação da Uniateneu. Pós Graduanda em Direito de Família e Sucessões, pela Faculdade Legale Educacional S/A. Graduada pela Unifanor – Wyden. Advogada do Escritório Lúcio Paiva e Aguiar Advogados Associados. Membra da Comissão de Legalização do Conselho Regional de Contabilidade do Ceará – CRC/CE. Pesquisadora do Grupo de Estudos em Direito e Assuntos Internacionais – GEDAI/UFC-CE. E-mail:annesadv@gmail.com

Todo início de ano é a mesma coisa, os contribuintes do IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) já esperam seu DAM (Documento de Arrecadação Municipal), com a informação do *quantum* a ser pago por imposto naquele corrente exercício, podendo este vir a ser parcelado, ou pago à vista com desconto mínimo, levando-se em consideração aos aumentos exorbitantes, e o contribuinte não têm como fugir de tal obrigação, uma vez que é possuidor do fato gerado desde – *ser proprietário de bem imóvel*.

Ocorre que, a cobrança persiste ano a ano, por ser imposto direto, de cobrança anual, e lançado de ofício, aqui fica claro que, independentemente de qualquer informação, o Fisco pode majorar a cobrança do tributo, mesmo sem informar claramente ao contribuinte, trazendo assim, além de surpresas, transtornos financeiros àqueles que visam cumprir e quitar a obrigação principal, que no caso em tela é o pagamento do débito do IPTU. Existe ainda quem seja inscrito em dívida ativa, por não conseguir quitá-lo em sua integralidade, e quando pleiteia-se uma explicação para a majoração do mesmo, alinha-se a resposta ao valor venal do imóvel (mesmo que não exista nenhuma obra de melhoria ou valorização imobiliária), modificação do padrão de edificação/construção do imóvel, classificação, ou alteração indevida da área, que por muitas vezes pode estar divergente da matrícula Cartorária do Registro de Imóveis.

Durante todos esses anos, os contribuintes vêm compartilhando um misto de insatisfação e negatividade quanto ao seu patrimônio, que é o imóvel, pois ficam à mercê do ente público do *quantum* a ser aplicado no fato gerador do imposto, ano após ano. Os mesmos têm a certeza de que se deve considerar para fins de definição do valor do IPTU, a condição que se agrega ao valor do metro quadrado de cada região, a ser aplicado pelo Índice de Preços do Consumidor Ampliado Especial - IPCA-E, como atualização.

No mesmo viés que majora o imposto, o Fisco não apresenta qualquer comprovação hábil que justifique tal fato aos contribuintes, apenas alega e defende a tese descrita acima, impondo uma condição ao proprietário do imóvel de quitar a dívida, sob pena de inscrição em dívida ativa e posterior judicialização.

No entanto, tal majoração fere o Princípio da Legalidade Estrita, art. 150, inc. I, da CF/88[1], que veda a instituição ou majoração de tributo por outros modos, senão mediante a lei, vejamos:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à **União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**:
>
> **I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;**
>
> Nesse mesmo sentido, o Código Tributário Nacional[2], entende que somente a lei pode estabelecer a majoração de tributos, ou sua redução, vejamos:
>
> Art. 97. **Somente a lei** pode estabelecer:
>
> I - **a majoração de tributos**, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
>
> (...)
>
> § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

Ocorre que, nada justifica a majoração do IPTU pela "possível" modificação do padrão do imóvel, ou demais atributos atrelados, quando na verdade, muitas vezes, nada lhe foi acrescentado, e tal aplicação não condiz com a legislação vigente, conforme art. 33, do Código Tributário Municipal de Fortaleza[3]. Desta forma, o imposto deve ser cobrado de acordo com o real e respectivo valor venal do imóvel, e não aquele que supostamente é julgado correto pelo Município.

Vale ressaltar que o valor venal do imóvel indicado pelo Município está sendo considerado para o aumento ou não do valor do imposto. Esse valor venal (VV) é apurado mediante a Planta Genérica de valores (PGVI), que nada mais é do que uma avaliação de imóveis com base na localização, acabamento, padrão de construção, ambiente em que está construído, dentre outros fatores, preditos no art. 268 e 270 do Código Tributário do Município de Fortaleza.

Vejamos, o entendimento dos Tribunais:

> **APELAÇÃO CÍVEL[4]. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. SENTENÇA QUE DECLAROU A NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA.** INSURGÊNCIA DA FAZENDA PÚBLICA. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. INEXISTÊNCIA. IMPUGNAÇÃO E SPECÍFICA AOS FUNDAMENTOS ADOTADOS NA SENTENÇA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO, NO CASO CONCRETO, DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ÔNUS DO FISCO DE DEMONSTRAR A **VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL** QUE AUTORIZA A EXIGÊNCIA DO TRIBUTO. PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. a. A impugnação específica aos fundamentos utilizados na sentença afasta a aplicação do art. 932, III, do Código de Processo Civil e autoriza o conhecimento do recurso, desde que preenchidos os demais requisitos de admissibilidade. b. "(...) 2. ***Ainda que afastasse tais óbices***, ***ressalto ser cediço que o fato gerador do tributo em análise é a valorização imobiliária decorrente da obra pública, a qual deve ser comprovada, não se podendo falar nem mesmo em presunção***. 3. Assim, não existindo prova da efetiva **valorização** imobiliária decorrente de obra pública, e levando-se em conta que a **valorização** não pode ser presumida, não cabe a **cobrança** da Contribuição de Melhoria" (STJ. REsp 1698570/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/11/2017, DJe 19/12/2017). c. É da Fazenda Pública o ônus de demonstrar a ocorrência da **valorização do imóvel**, decorrente de obra pública, sobre

---

1 BRASIL. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 maio 2023.

2 BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1996. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 23 maio 2023.

3 BRASIL Código Tributário Municipal de Fortaleza. **Secretaria Municipal de Fortaleza**. Disponível em: https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/Canal/16/Generico/24/Ler. Acesso: 23 maio 2023.

4 BRASIL. Apelação Cível - TJPR - 2ª C.Cível - 0000316-52.2019.8.16.0090. **Tribunal de Justiça do Paraná.** Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-pr/1249426867. Acesso: 24 maio 2023.

> a qual se pretende exigir o pagamento de contribuição de melhoria. (TJPR - 2ª C.Cível - 0000316-52.2019.8.16.0090 - Ibiporã - Rel.: DESEMBARGADOR ROGÉRIO LUIS NIELSEN KANAYAMA - J. 19.03.2021)

Conforme explanado anteriormente, o Fisco calcula o valor do imposto da maneira que achar correto, ocasionando grandes danos ao contribuinte, por ser cobrado e atualizado anualmente arbitrariamente.

Umas das funções fiscais do IPTU é servir de amparo às melhorias a serem realizadas na cidade, bem como complementar o orçamento fiscal, o que muitas vezes não é aplicado, pois o imóvel pode encontrar-se em local onde as ruas não possuem asfalto, não existe linha de ônibus próximas, o que já afeta a mobilidade urbana da área, o policiamento é precário, pouca iluminação, dentre outros precedentes, tal como a desvalorização imobiliária.

A problematização está na inconstitucionalidade da majoração, pois o Superior Tribunal de Justiça -STJ, na Súmula 160[5] deixa claro que: *"É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária*". Tal assunto já foi também aplicado sob hermenêutica ao Supremo Tribunal Federal – STF, ao enfrentar assunto em julgamento realizado de repercussão geral (STF-RE[6] 648245, Relator Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2013).

Nessa situação, não podemos confundir a atualização do valor monetário da base de cálculo com a majoração da própria base de cálculo do imposto. A atualização é autorizada e pode se dar por decreto, independentemente de lei. No entanto, no caso da atualização, importa em verdadeira majoração do tributo, onde o valor venal não é meramente atualizado, mas aumentado. O uso da vida do decreto executivo é ilegal e inconstitucional, já que não exerce sua real atividade fiscal, que é de arrecadar para investir na melhoria da coletividade, pois a majoração do imposto causa danos diretos aos contribuintes e ainda lhe atribui fatos não verdadeiros, contradizendo a legislação, e implicando com o direito do cidadão e valores pertinentes.

5 BRASIL. Súmula 160 de 04 agosto de 2010. **Superior Tribunal de Justiça.** Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula160.pdf . Acesso: 24 maio 2023.

6 BRASIL. Recurso Extraordinário nº 648245 de 01 de agosto de 2013. **Superior Tribunal Federal**. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5323879. Acesso: 24 maio 2023.

ARTIGO

A legalidade e a legitimidade do instituto da modulação dos efeitos em matéria tributária

Marcus Vinícius Freire Fernandes

Lattes: Orcid:
Bacharel em Direito pela Universidade de Fortaleza. Advogado integrante do núcleo cível-tributário do escritório Cândido Albuquerque Advogados Associados. Foi pesquisador da disciplina de Direito da Tecnologia e Informação da Universidade de Fortaleza. Foi assistente jurídico do Centro Judiciário de Solução de Conflitos da Universidade de Fortaleza (CEJUSC-UNIFOR). Foi assistente jurídico da unidade do Procon da Assembleia Legislativa do Ceará. Foi estagiário do Tribunal de Justiça do Ceará (TJ-CE). Foi estagiário do núcleo empresarial do escritório Dias, Brasil e Silveira Advocacia. E-mail: marcusfreireadvogado@gmail.com

O denominado instituto da modulação dos efeitos diz respeito à possibilidade de definição de um lapso temporal de incidência das repercussões práticas da declaração de inconstitucionalidade de uma norma. Em outras palavras, o ordenamento jurídico faculta ao Supremo Tribunal Federal (STF), pela maioria de dois terços de seus membros, postergar os efeitos de uma decisão no tempo, caso entenda que sua eficácia imediata irá acarretar consequências negativas à sociedade. Dessa forma, em casos onde um tributo cobrado por anos é declarado inconstitucional, existe a possibilidade de o judiciário aplicar a referida modulação para, por exemplo, reduzir o lapso temporal legal de 5 (cinco) anos referente ao direito de determinada restituição tributária, maleficiando o direito do contribuinte em prol de suposto interesse público.

A previsão legal da modulação dos efeitos esteve disposta no ordenamento jurídico pátrio desde 1999 sob a égide do artigo 27, da Lei 9.868[1]. Mais recentemente, o artigo 927, parágrafo 3º, do CPC/2015[2], dispôs sobre a modulação de efeitos nos seguintes termos: "na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica".

Pela sua clara e expressa previsão no código processual brasileiro, a modulação de efeitos atende ao princípio da legalidade em sua acepção ampla, esta caracterizada como o estabelecimento do poder exercido sob os limites do direito que o regula. Contudo, quando analisamos a repercussão dessa modulação aplicada em lides de matéria tributária, constatamos uma clara ofensa ao princípio da legalidade tributária, esculpido no artigo 150, inciso I da Constituição Federal[3], o qual fornece lastro ao artigo 165 do CTN[4], que por sua vez preconiza que tributo cobrado ilegalmente

1 BRASIL. Lei nº 9.868 de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm . Acesso em: 19 jun. 2023.

2 BRASIL. Lei nº 13105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#:~:text=Todos%20os%20julgamentos%20dos%20%C3%B3rg%C3%A3os,p%C3%BAblicos%20ou%20do%20Minist%C3%A9rio%20P%C3%BAblico . Acesso em: 19 jun. 2023.

3 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 19 jun. 2023.

4 BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1996. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 19 jun. 2023.

ou de forma inconstitucional deve ser repetido, assim como, tributo não pago ou pago a menor deve ser cobrado com acréscimo de juros moratórios, correção monetária e multa pecuniária, tudo isso dentro do prazo prescricional retroativo de 5 (cinco) anos estabelecido pelo artigo 168 do mesmo código.

Portanto, extrai-se dos mencionados dispositivos que os efeitos da restituição do indébito tributário foram suficientemente delineados pelo CTN, com atribuição de limites claros ao seu exercício e previsão de regime específico e tratamento próprio, exaurindo o assunto. O direito do contribuinte à restituição do indébito tributário dentro do prazo prescricional retroativo de 5 anos possui patamar de garantia individual, uma vez que define claro limite ao poder estatal de tributar.

Vislumbra-se, então, que declarar a inconstitucionalidade de determinado tributo sem aplicar de forma plena a regra de restituição do art. 165 do CTN sob o argumento escuso de salvaguardar os cofres públicos, não somente atenta de forma incisiva ao princípio da legalidade tributária como incentiva a conduta dos governantes que sancionam lei tributária viciada em sua forma e conteúdo, arrecadando indevidamente por anos enquanto o Supremo Tribunal não finda a controvérsia estabelecida.

É justamente nesse ponto, onde a aplicação da modulação dos efeitos se contrapõe ao melhor interesse da sociedade, composta em sua esmagadora maioria por contribuintes, que constatamos a inexistência de legitimidade do malfado instituto da modulação, sendo a legitimidade aqui invocada, conforme leciona o cientista político Paulo Bonavides, como a legalidade acrescida de sua valoração, sendo um critério que busca aceitar ou negar a adequação do poder às situações da vida social que ele é chamado a regular. Diferentemente da legalidade, que possui um conceito formal, técnico e jurídico, o conceito de legitimidade possui parâmetros mais subjetivos, ao passo que propõe uma discussão mais profunda ao buscar a justificação e a valoração da norma.

Forçoso concluir, então, pela legitimidade do instituto da modulação dos efeitos em matéria tributária, uma vez que este se aparta completamente do melhor interesse da sociedade, sendo utilizado tão somente em casos de ações tributárias resultantes em decisões favoráveis ao contribuinte com o objetivo de postergar (e até inviabilizar) a devolução de valores indevidos, exclusivamente para salvaguardar o interesse único e exclusivo do Fisco, o que pode ser facilmente exemplificado pela análise do julgamento do tema 201 (RE nº 593.849[5]) e no julgamento da chamada “tese do século”, tema 69 (RE nº 574.706[6]).

No primeiro julgamento citado, foi definida pela Suprema Corte a restituição aos contribuintes da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para frente, em casos onde a base de cálculo efetiva da operação fosse inferior à presumida, caso em que o ministro Edson Fachin, relator do caso, aplicou a modulação de ofício e estabeleceu como marco temporal para que a decisão produzisse efeitos a publicação da ata de julgamento. Já quanto ao segundo caso citado, de relatoria da ministra Carmen Lúcia, no qual se definiu que o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS/Cofins, o marco temporal fixado foi a data da sessão de julgamento.

Nesses dois casos - de ampla relevância nacional - denotou-se que o marco temporal para a modulação de efeitos de decisão contrária ao Fisco foi estabelecido de forma distinta, relevando assim mais um aspecto de insegurança jurídica na aplicação do instituto do art. 927 do CPC[7]. Importante salientar, ainda, a forte controvérsia que permeia o cabimento da modulação em virtude da “alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos”, o que muitos especialistas acreditam não ser o caso em ambos os julgamentos.

O que se percebe da dinâmica atual da aplicação da modulação dos efeitos é uma clara subserviência do

---

5 BRASIL. Recurso Extraordinário nº 593.849 de 19 de outubro de 2016. **Superior Tribunal federal**. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057 . Acesso em: 19 jun. 2023.

6 BRASIL. Recurso Extraordinário nº 574.706 de 12 de novembro de 2007. **Superior Tribunal federal**. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69 . Acesso em: 19 jun. 2023.

7 BRASIL. Lei nº 13105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#:~:text=Todos%20os%20julgamentos%20dos%20%C3%B3rg%C3%A3os,p%C3%BAblicos%20ou%20do%20Minist%C3%A9rio%20P%C3%BAblico . Acesso em: 19 jun. 2023.

poder judiciário aos interesses dos entes públicos integrantes do poder executivo. Tal subserviência restou estampada no julgamento do RE nº 714.139/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio[8], cujo processo foi autuado em 30-10-2012. Neste recente caso, foi declarada a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica sob a alíquota de 25%, em contraste com o percentual de 17% incidente nas demais operações, por afronta ao princípio da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços. No momento processual de julgamento do pedido de modulação de efeitos formulado pela Fazenda, o ministro Dias Tóffoli inicialmente propôs o marco temporal para produção de efeitos da alíquota reduzida fixado no ano de 2022, sendo atravessado pelo pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes, que devolveu o processo para seguir o julgamento, decidindo pela modulação dos efeitos para vigorar a alíquota reduzida apenas a partir de 2024. Cedendo à pressão dos governadores, o ministro Dias Tóffoli alterou seu entendimento primário, reformando o prazo de vigência da nova alíquota para 2024.

Impossível concluir que tal decisão foi tomada com base simplesmente nos princípios do interesse social e da segurança jurídica, esposados no art. 927 do CPC, uma vez que os anos de trâmite da referida ação, somados a hiperssuficiência técnica da assessoria dos governantes, no caso os procuradores que integram a Procuradoria Geral do Estado, seriam fatores suficientes para a realização de uma adequação da alíquota cobrada ao longo dos anos. É de se espantar que os Fiscos estaduais realmente considerassem como constitucional a cobrança de ICMS incidente na energia elétrica sob a obtusa alíquota de 25%, enquanto demais produtos e serviços, por mais supérfluos que sejam, são onerados com apenas 17%.

O poder judiciário, portanto, através da aplicação indiscriminada do mecanismo da modulação de efeitos em matéria tributária está gerando um ambiente de conforto aos governantes mal-intencionados, que utilizam do poder de tributar fora dos limites estabelecidos no artigo 150 e seguintes da Constituição Federal[9].

O princípio da legalidade, em especial a legalidade tributária, que surge no ordenamento jurídico diante da necessidade do indivíduo de se salvaguardar da arbitrariedade dos governantes, utilizando, para tanto, de regras sólidas e permanentes, vem sendo tolhido pelo instituto da modulação dos efeitos, em um claro movimento do poder executivo com o aval do poder judiciário, para confundir perante a sociedade o conceito de interesse público com o conceito de interesse da Fazenda Pública.

Tais pressões espúrias do poder político não devem recair sobre o melhor entendimento a ser adotado pelos ministros da Suprema Corte, pois só o julgamento pautado na legalidade e na legitimidade em ações de matéria tributária será capaz de impedir a barbárie da arbitrariedade dos governantes sob os contribuintes, a fim de que se possa haver um governo de leis e não de homens.

---

8 BRASIL. Recurso Extraordinário nº 714.139 de 18 de dezembro de 2021. Disponível em: /redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154. Acesso em: 19 jun. 2023. Acesso em: 19 jun. 2023.

9 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 19 jun. 2023.

ARTIGO

O ISS nos planos de saúde: a decisão do STF pela inconstitucionalidade parcial da IC nº 157/2016 e 175/2020 resolvem os conflitos fiscais referentes?

Magda Costa Silva

Lattes: Orcid:

Mestranda em Avaliação de Políticas Públicas pelo Programa de Pós-Graduação em Avaliação de Políticas Públicas da Universidade Federal do Ceará. Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade Regional do Cariri. Especialista em Direitos Humanos pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Pós- graduanda em Direito Penal e Criminologia pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Advogada (OAB/CE). Graduada em Direito pela Universidade Doutor Leão Sampaio. E-mail: magdacosta286@gmail.com.

Ildevania Felix de Lima

Lattes: Orcid:

Mestra em Avaliação de Políticas Públicas pelo Programa de Pós Graduação em Avaliação de Políticas Públicas da Universidade Federal do Ceará (2023). Especialista em Direito Público pela Faculdade Legale. Especialista em Controladoria e Auditoria Contábil pela Faculdade Padre Dourado. Graduada em Direito pelo Centro Universitário Dr. Leão Sampaio (2020). Graduada em Administração pelo Centro Universitário Dr. Leão Sampaio (2009). Professora da Pós Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Processo Tributário da Universidade Regional do Cariri (URCA). Fiscal de Tributos de carreira do Município de Juazeiro do Norte-CE. E-mail: adm_ildevania@yahoo.com.br

O Imposto sobre Serviços (ISS) é um dos principais tributos de competência dos municípios e do Distrito Federal - DF, eles alavancam seus recursos em prol de políticas públicas e seu desenvolvimento. Suas regras gerais estão dispostas na LC nº 116/2003[1], onde traz as hipóteses de incidências, bem como às atinentes ao local onde o imposto é devido, de modo a não gerar conflitos entre os vários municípios sobre sua arrecadação.

Como regra geral, esse diploma normativo estabelece que o imposto é devido no local do estabelecimento do prestador, trazendo, entretanto, possibilidades de ser devido no domicílio do prestador quando na falta daquele, ou, ainda, destaca alguns serviços para os quais o imposto passe a ser devido em locais diversos, a depender da circunstância, ou, ainda, no local do tomador dos serviços.

Nesse sentido, a LC nº 157/2016[2] alterou alguns dispositivos da LC nº 116/2003, especificando que o imposto referente aos serviços de planos de saúde individual ou coletivo seria devido no local do tomador de serviços.

No entanto, apesar dessa nova previsão, surgiram conflitos quanto à definição legal de quem seria o tomador de tais serviços. Desse modo, foi instituída a LC nº 175/2020[3], a qual traz esse conceito, estabelecendo que o tomador desses serviços é a própria pessoa física beneficiária dos planos de saúde.

---

1 BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de junho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm . Acesso em: 19 maio 2023.

2 BRASIL. Lei Complementar nº nº 157 de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que "dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências". **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm . Acesso em: 19 maio 2023.

3 BRASIL. Lei Complementar nº 175 de 23 de setembro de 2020. Dispõe sobre o padrão nacional de obrigação acessória do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, incidente sobre os serviços previstos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003; altera dispositivos da referida Lei Complementar; prevê regra de transição para a partilha do produto da arrecadação do ISSQN entre o Município do local do estabelecimento prestador e o Município do domicílio do tomador relativamente aos serviços de que trata; e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp175.htm. Acesso em: 19 maio 2023.

Ocorre que, apesar da especificação quanto a quem seria o tomador de tais serviços, ainda ficaram dúvidas relacionadas à utilização do domicílio desse tomador, se seria o do cadastro do cliente, seu domicílio civil ou o domicílio fiscal. Desse modo, recentemente o STF julgou a ADI nº 5835[4], proposta pelas operadoras dos planos de saúde e também pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro, já que tais leis também alteram o local onde o ISS é devido pelas operadoras de cartão de crédito.

A ação versa sobre o pedido de inconstitucionalidade da LC nº 157/2016 e LC nº 175/2020, as quais transferem o pagamento do ISS, do local da sede das empresas para os municípios onde os usuários dos planos de saúde, assim como aqueles dos cartões de crédito, utilizam esses serviços.

A decisão da Suprema Corte, proferida neste mês de junho, foi no sentido de que o art. 1º da LC nº 157/2016, bem como o art. 14 da LC nº 175/2020, que tratam sobre essa questão do local onde o ISS referentes aos planos de saúde e cartões de crédito é devido, são inconstitucionais.

Tal decisão, longe de resolver os problemas concernentes aos conflitos fiscais do produto da arrecadação do ISS, acaba gerando outros conflitos de ordem bem mais estrutural quanto às possibilidades de redução das desigualdades regionais, locais e sociais, nos termos em que se deve conferir uma Justiça Fiscal.

É que as Leis Complementares nº 157/2016 e 175/2020, ao possibilitarem que o ISS seja arrecadado pelos Municípios onde estão de fato o tomador dos serviços, ou seja, aqueles que são os beneficiários dos planos de saúde, buscam exatamente mudar a lógica que imprime uma certa desigualdade quando se verifica que a sede da maioria das operadoras se localiza em grandes regiões e nas cidades mais bem desenvolvidas.

Um dos objetivos elencados pela Constituição Federal de 1988[5], consiste na redução das desigualdades sociais e regionais. Os tributos, de um modo geral, para além de sua função fiscal, possuem função extrafiscal, de modo a servir como instrumento de políticas públicas e desenvolvimento. Desse modo, estabelecer que a arrecadação do ISS dos planos de saúde fique nos Municípios dos seus usuários é mais que imperante. Nosso país já está mais que escancarado de tanta desigualdade, de modo que, ao declarar a inconstitucionalidade dos normativos que tentaram, de alguma forma, diminuir esse escombro, o STF, talvez, não somente movido pelo ímpeto dos preceitos jurídicos-constitucionais-legais, tenha agido também em conformidade com os grupos de pressão, os quais, numa eterna quebra-de-braços, sempre acabam tendo mais forças e conseguem levar ainda mais as águas para o mar.

4 BRASIL. Ação de Declaração de Inconstitucionalidade nº 5835 de 15 de junho de 2023. **Superior Tribunal federal**. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5319735. Acesso em: 20 maio 2023.

5 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 19 maio 2023.

ARTIGO

Recurso Extraordinário – RE nº 851.108: e a não incidência do ITCMD sobre doações e heranças proveniente do exterior

Roberta Porto Costa

Lattes: Orcid:

Especialista em Direito e Processo Tributários pelo Centro Universitário Christus (Unichristus). Graduada em Direito pelo Centro Universitário Christus (UniChristus). Professora de Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Civil da Plataforma Superprof. Advogada do escritório Tavares & Porto Advogados. 2ª Vice-Presidente da Comissão de Direito Tributário da Região Metropolitana de Fortaleza OAB/CE (triênio 2019/2021). Membro da Comissão de Estudos Constitucionais OAB/CE. Membro da Comissão da Mulher Advogada OAB/CE. Membro da Comissão de Direito Empresarial OAB/CE. E-mail: robertaportocadv@gmail.com.

O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) é um imposto estadual com previsão no art. 155, inc. I, da Constituição Federal de 1988[1]. Tal imposto é devido quando existe uma transmissão de bens e direitos do falecido aos seus herdeiros e quando há doação. Sua incidência recai sobre bens móveis, imóveis, títulos e créditos de qualquer natureza, dinheiro e direitos de ação ou autorais. Tem como contribuinte o herdeiro, o legatário ou o donatário, e sua base de cálculo é estabelecida no art. 38 do CTN[2], onde o valor venal dos bens ou direitos transmitidos servirá de base.

Sabe-se que o ITCMD recai sobre os bens e direitos dentro do território nacional, entretanto, surge a dúvida: Pode o ITCMD ser cobrado sobre doações e heranças provenientes do exterior? O art. 155, §1º, inc. III, alínea "a" e "b[3]" traz que "*terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.*" A cobrança do imposto somente poderia recair sobre os bens e direitos provenientes do exterior se houvesse uma regulamentação pelo Congresso Nacional, por lei complementar, sobre o assunto. Até o momento, não foi editada lei alguma sobre o tema.

Apesar da ausência da dita lei complementar, alguns Estados, em suas legislações, estabeleceram a cobrança do ITCMD nas doações e heranças provenientes do exterior. O Estado do Ceará se encontra entre um dos Estados que o fez. Na Lei n.º 15.812, de 20 de julho de 2015, em seu art. 2º [4], pode-se encontrar o seguinte texto: "*Art. 2º Tratando-se de bens, títulos e créditos, o ITCD compete a este Estado*

---

1 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 12 jun. 2023.

2 BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1996. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 12 jun. 2023.

3 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 12 jun. 2023.

4 BRASIL. Lei nº 15.812 de 20 de julho de 2015. Dispõe acerca do Imposto sobre Transmissão causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD**. Assembleia Legislativa do Ceará**. Disponível em: https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/datas-comemorativas/item/3589-lei-n-15-812-de-20-07-15-d-o-23-07-15. Acesso em: 12 jun. 2023.

quando o donatário, o herdeiro ou o legatário estiver nele domiciliado, nas hipóteses em que: I - o doador resida ou tenha domicílio no exterior; II - o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado fora do país."

Devido aos questionamentos judiciais sobre o assunto, o STF definiu a tese de Repercussão Geral do Tema nº 825: "*É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no artigo 155, §1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.*" Tese que foi fixada no Recurso Extraordinário nº 851.108 de fevereiro de 2021[5].

Segundo o plenário do STF, no julgamento da RE 851.108, nas heranças e doações provenientes do exterior não podem ser cobradas o ITCMD, uma vez que não existe uma lei complementar federal que regulamente a matéria, sendo julgado inconstitucional a cobrança do ITCMD sobre as heranças e doações provenientes do exterior enquanto não regulamentada a matéria: "*O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 825 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Luiz Fux (Presidente) e Gilmar Mendes, que davam provimento ao recurso. Na sequência, por maioria, modulou os efeitos da decisão, atribuindo-lhes eficácia ex nunc, a contar da publicação do acórdão em questão, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual Estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin, que reajustou seu voto nesta assentada. Tudo nos termos do voto reajustado do Relator. Foi fixada a seguinte tese: "É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal[6] sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional*".

Embora tenha sido reconhecida a inconstitucionalidade da cobrança do imposto sobre heranças e doações provenientes do exterior, o STF modulou seus efeitos atribuindo efeitos *ex-nunc*, os quais contam a partir da publicação do acórdão. Ou seja, a inconstitucionalidade somente atingirá as cobranças que sejam feitas a partir do dia 20 de abril de 2021. Dessa forma, o pedido de restituição do ITCMD pago indevidamente, dentro dos últimos cinco anos, não poderá ser feito. Tão logo, os contribuintes que fizeram o pagamento de valores indevidos não poderão ser restituídos.

O julgamento em análise representa um grande avanço dentro do ordenamento jurídico brasileiro, pois além de consolidar uma segurança jurídica para o contribuinte, onde os processos de inventário feitos no exterior e as doações vindas do exterior não são passíveis de cobrança do ITCMD, a declaração da inconstitucionalidade do ITCMD favoreceu o contribuinte a não pagar um imposto que estava sendo cobrado pelo Estado de forma indevida.

---

5 BRASIL. Recurso Extraordinário nº 851.108 de 01 de março de 2023. **Superior Tribunal Federal**. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754566860. Acesso em: 12 jun. 2023.

6 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 jun. 2023.

ARTIGO

Considerações sobre o sistema de *cashback* na reforma tributária: garantia da justiça social ou problemática fiscal?

Daniela Montezuma da Silva

Lattes: Orcid:

Advogada, sócia e proprietária do escritório Montezuma Advogados, Especialista em Direito Previdenciário, Mestre pelo Centro Universitário Christus, Pós-graduada em Direito Previdenciário pela Universidade de Fortaleza, graduada em Direito pelo Centro Universitário Christus, professora convidada da Uninassau. E-mail: adv. danielamontezuma@gmail.com

David Montezuma Mota Ribeiro

Lattes: Orcid:

Bacharelando em Direito, membro consultivo da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE, coordenador adjunto e pesquisador do Grupo de Estudos Processuais da Universidade de Fortaleza, pesquisador do Núcleo de Estudos Tributários da Universidade de Fortaleza. E-mail: davidmontezumaribeiro@hotmail.com

No dia 06 de junho de 2023, o Grupo de Trabalho da Reforma Tributária publicou relatório que deverá ser votado pelo Plenário da Câmara dos Deputados ainda em julho do mesmo ano. A aprovação da Reforma Tributária vem como uma das maiores prioridades do Ministério da Economia cabeceado pelo Ministro Fernando Haddad, bem como do governo de Luiz Inácio Lula da Silva como um todo, embora como uma reciclagem de propostas já trazidas anteriormente no Governo Bolsonaro, com alterações pontuais.

O objetivo primordial da reforma, consolidada pelo relatório produzido pelo GT, é a aglutinação dos principais tributos sobre consumo e renda em um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), e um Imposto Seletivo (IS), adotando moldes semelhantes ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Além disso, o texto prevê uma alíquota padrão do IBS e outras diferenciadas, ocorrendo ainda um período de transição por meio de alíquota-referência a ser instituída por resolução do Senado Federal e base de cálculo definida pelo Tribunal de Contas da União.

No contexto de esperança e desenvolvimento fiscal sustentável e efetivo ao orçamento público e à sociedade como um todo, os efeitos esperados da reforma podem ser condensados no fim da guerra fiscal, desoneração das exportações, crescimento econômico, segurança jurídica, simplificação e transparência.

Nesse contexto, uma das novidades apresentadas pelo relatório construído, e tema principal do presente artigo de opinião, é o *Cashback*. A referida medida, segundo o relatório apresentado pelo Grupo de Trabalho, possui como objetivo a mitigação do da regressividade tributária dos impostos sobre o consumo, instituindo a devolução de parte do imposto para famílias que se encontram na faixa de baixa renda. Defende-se, sobretudo, a instituição de tal providência em razão de casos em que foi exitosa a aplicação do *Cashback*, como a Bolívia, Colômbia, Equador, Argentina e Canadá, e até mesmo em projetos no próprio Brasil, como o “Devolve ICMS” no Rio Grande do Sul.

Por um lado, defende-se que o *Cashback* seja meio eficiente para respeitar o Princípio da Capacidade Contributiva, visto que a intenção inicial é de que fosse fixada uma alíquota específica para o IBS, o que acarretaria um ônus maior para o contribuinte de baixa renda, discutindo-se também a natureza de tal medida, seja de doação do Poder Público ou de devolução de empréstimo compulsório.

O que há de ser definido e discutido com maior enfoque, todavia, são os critérios a serem adotados para que ocorra a devolução do valor recolhido para parcela da população que necessite, visto que, quando tratamos de um tributo indireto, quem arca com o ônus final é o consumidor, não tendo como averiguar qualquer característica do contribuinte de fato. Dito isso, não é da natureza do tributo sobre o consumo o elemento da capacidade contributiva do consumidor, sua renda, dentre outros critérios pessoais. Apesar de não estarem detalhados na PEC os requisitos e critérios para ser beneficiado pelo *Cashback*, defende-se que o instituto seja posteriormente regulamentado por meio da uma Lei Complementar Federal.

A maior referência para a aplicação efetiva da devolução do IBS para a população de baixa renda é, indubitavelmente, o programa “Devolve ICMS” do Estado do Rio Grande do Sul. Conforme o site do Governo Estadual do Rio Grande do Sul, o programa utiliza como critério os dados no Cadastro Único (CadÚnico) que confirmam o recebimento de Bolsa Família ou que o titular possua algum dependente matriculado na rede estadual de ensino médio regular. A devolução iria operar em frações de quatro parcelas anuais de R$100,00 (cem reais), totalizando o valor de R$400,00 (quatrocentos reais), além de uma parcela adicional variável para famílias que pediram CPF em notas fiscais. Como resultado, conforme registros do último pagamento realizado em abril de 2023, cerca de 607 mil famílias no Estado foram beneficiadas.

Sob a perspectiva da justiça fiscal, o *Cashback*, portanto, foi visto com bons olhos pela esmagadora maioria dos especialistas na audiência pública realizada em 14 de março de 2023, formalizada no Relatório do GT destinado a analisar e debater a PEC n. 45/2019[1]. Temos aqui, portanto, medida destinada a garantir a efetividade do art. 145, § 1º, da Constituição Federal Brasileira de 1988[2], em que determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Desse modo, urge mencionar o que nos ensina o professor Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 6)[3], em que destaca que a expressão “sempre que possível” não significa que o caráter pessoal e a graduação segundo a capacidade contributiva estão vinculadas estritamente à boa vontade do legislador ou simpatia do intérprete da lei, mas sim que, conquanto for possível que se atente às determinações previstas no § 1º do Art. 145 da Constituição Federal, estas deverão ser respeitadas com a maior efetividade à luz das regras e princípios norteadores do ordenamento jurídico.

Ademais, conforme o professor Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 5-6)[4]: “nem sempre, em face das próprias peculiaridades do imposto, é possível aferir de modo claro e preciso a capacidade econômica do contribuinte. Em relação ao Imposto de Renda das pessoas físicas, por sua própria natureza, é possível dar-Ihe caráter pessoal, e graduá-lo considerando bastante a capacidade contributiva”. Em continuidade, complementa o autor: “Já o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que é calculado em face de um produto industrializado, e não propriamente de quem o industrializa ou consome, possibilita a aferição da capacidade contributiva de modo apenas indireto, ou reflexo, com a tributação mais gravosa de produtos supérfluos ou luxuosos”.

Em paralelo à conceituação apresentada, ante o que se tem exposto em relatório, o objetivo do IBS e da CBS é o de unificar o PIS e Cofins, no caso da contribuição, além de ICMS e ISS, no caso do imposto. Antes da apresentação do relatório, pairava desconfiança sobre

---

1 BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição – PEC 45/2019 – 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Câmara dos Deputados.** Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833. Acesso em: 18 maio 2023.

2 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_ 03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 18 maio 2023.

3 SEGUNDO. Hugo de Brito Machado. Processo Tributário. São Paulo, Atlas, 2018. p. 6.

4 SEGUNDO. Hugo de Brito Machado. Processo Tributário. São Paulo, Atlas, 2018. p. 5-6.

a aplicação do *Cashback* no IBS, visto que, anterior à criação do CBS, o único tributo era responsável por aglutinar as características dos tributos diretos e indiretos, o que não ocorre mais, sendo aplicável o *Cashback* tão somente à Contribuição sobre Bens e Serviços, substitutiva do Pis e do Cofins.

Acerca dos pontos negativos e das construções ainda pendentes, conforme pontua o Sr. Eduardo Fagnani na Audiência Pública realizada, o *Cashback* possui efeitos redistributivos ainda muito restritos, não sendo possível a redução da desigualdade tão somente com a tributação incidente sobre o consumo, devendo-se modificar a tributação da renda. Além disso, deve-se notar que o texto referente à reforma tributária ingressaria no ordenamento constitucional como norma de eficácia limitada, necessitando de Lei Complementar Federal a ser aprovada futuramente para sua aplicabilidade, correndo risco de padecer de regulamentação parcial ou até total pelos próximos anos, tal como o natimorto Imposto sobre Grandes Fortunas.

Dito isso, o *Cashback*, como forma de garantia de justiça social e fiscal, visando garantir a incidência da norma prevista no art. 145, § 1º, da Constituição Federal[5], embora ainda com uma conceituação e requisitos de aplicação bem nebulosas, é visto com bons olhos sob a perspectiva especializada dos profissionais do Direito Tributário brasileiro. Entretanto, sustenta-se no presente artigo de opinião que se deva abranger outros critérios além do Cadastro Único para a averiguação dos requisitos, evitando que outros grupos sociais importantes sejam excluídos.

5 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 18 maio 2023.

ARTIGO

Letícia de Mello

Lattes: Orcid:

Graduada em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos, com período de mobilidade acadêmica (*Incoming*) na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - FDUC, em Portugal. Associada à ELSA – *The European Law Student's Association* Coimbra – Portugal. Especialista em Direito e Processo Penal, pela Fundação Escola Superior do Ministério Público – FMP. Advogada criminalista, inscrita nos quadros gerais da OAB/RS sob o número 126.372, e associada ao IBCCRIM e à ABRACRIM. **E-mail**: advleticiademello@gmail.com.

A criminalização do não recolhimento de ICMS próprio declarado: considerações a partir da crítica hermenêutica do direito[1]

Conforme consta do Informativo nº 963, do STF, a Corte fixou a seguinte tese: "O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990"[2].

O objetivo do presente artigo de opinião é promover uma análise crítica, ainda que singela, porém objeto de pesquisa pretérita densa, acerca da decisão proferida pelo STF, no bojo do RHC 163.334-SC, aferindo-se à coerência interpretativa empregada na fundamentação do presente julgado para, a partir disso, identificar se a Corte foi além de suas atribuições ao pacificar controvérsias jurisprudenciais, por meio de uma tese, incriminando a conduta de não recolhimento de ICMS próprio declarado, e se houve a violação das garantias penais-tributárias que a Constituição Federal e a legislação infraconstitucional asseguram aos jurisdicionados.

Não se pode ignorar jamais que a submissão do Estado às leis é uma conquista secular que foi alcançada a passos lentos, como se infere de uma análise histórica, e que teve um custo muito alto. Após as conquistas liberais, tendo como marco a Revolução Francesa, mas sem ignorar os precedentes históricos, como a Magna Carta de 1215, percebe-se um avanço na contenção do poder do Estado, sobretudo a partir da positivação, naquele caso, de direitos fundamentais de índole liberal. Contudo, a história revelou, não sem trágicas rupturas, que o liberalismo, *per si*, não era retroalimentável e não se mostrava suficiente, surgindo assim, a partir do primeiro quarto do século passado, as ditas constituições sociais. Inobstante isso, deve-se rememorar que antes da metade do século passado percebeu-se que a submissão do Estado às leis não era suficiente, pois a hegemonia do poder legislativo levou a

1 Conforme esclarece Lênio Streck, acerca do que vem a ser a Crítica Hermenêutica do Direito: "Em largas linhas, a CHD caracteriza-se pela exploração do elemento hermenêutico que se apresenta no cerne do fenômeno jurídico colocando enfoque, como objeto privilegiado de análise, nos problemas relativos à decisão jurídica. É por isso que a CHD pode também ser interpretada como uma teoria da decisão". STRECK, Lênio Luiz. **Verdade e Consenso**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 33.

2 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo nº 963, de 9 a 13 de dezembro de 2019**. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo963.htm. Acesso em: 25 mai. 2023.

que se perpetuassem inúmeras barbáries com esteio no positivismo legalista. A partir disto, tornou-se assente a necessidade de erigir mecanismos de controle das leis. O constitucionalismo alemão, no contexto do direito europeu, foi decisivo e fincou bases para que as Cortes Supremas passassem a realizar um controle das leis, a partir da interpretação, tendo como parâmetro as Cartas Fundamentais (Constituições)[3].

Assim, vislumbra-se na figura do Supremo Tribunal Federal, pós Carta de Bonn e após a Constituição de 1988, a sua legitimação como um guardião da Carta e dos direitos fundamentais do cidadão. Dessa forma, o que se espera da Corte Constitucional é, justamente, a defesa dos direitos fundamentais a partir de uma interpretação das normas infraconstitucionais, conforme a Constituição, e não análises solipsistas que se fundamentem em argumentos de ordem moral, política ou ética – argumentos corretivos. Como bem advertiu o jurista Lênio Streck, no contexto do Estado Democrático de Direito não há espaço para que o Poder Judiciário interprete o Direito a partir destas premissas, mas sim que o faça para encontrar respostas adequadas à Constituição[4].

O que se revela importante é compreender que, em que pese a atribuição de guardião da Constituição e quem por último encerra a palavra, o STF também deve respeito aos preceitos legais. A legalidade estrita, refletida no princípio da legalidade, o qual insculpido na Constituição Federal, no artigo 5º, inciso II, bem como em outras normas infraconstitucionais, e que se traduz em um importante limitador de poder, impõe ao Estado uma barreira que só pode ser trasposta a partir da atuação da vontade geral, por meio de seus representantes, a partir da atividade legiferante, e deve ser sobrevalorizada num Estado substancialmente de Direito.

Entretanto, é importante atentar ao fato de que não se está com isso a defender um legalismo absoluto e estrito (*juge bouche de la loi*), pois, não se desconhece a importância do controle de constitucionalidade, tarefa incumbida ao Poder Judiciário através de técnicas hermenêuticas, e o que é fruto, como acima visto, de um longo processo histórico – necessário.

Antes, o que se busca obstar é a relativização da legalidade estrita na atividade interpretativa discricionária que, por vezes, inova a ordem legal a partir de uma interpretação extensiva – criando verdadeiras condutas incriminadoras contidas em tipos penais ou ampliando as hipóteses de incidência de normas tributárias (nesse sentido, tome-se por exemplo a criminalização, devido à mora do Poder Legislativo, da homofobia e transfobia, por extensão do tipo penal que criminaliza práticas de racismo)[5].

Assim, retomando o introito, dentre outros princípios limitadores que podem ser identificados como controladores da atuação estatal, parece importante recordar que o direito penal e o direito tributário perfazem um conjunto de normas que dizem com a direta interferência do Estado na liberdade do indivíduo e isso evidencia, de pronto, a importância do respeito à estrita legalidade e aos princípios da fragmentariedade e subsidiariedade – tanto no âmbito do poder legislativo e tão mais no âmbito do poder judiciário (sobretudo na atividade interpretativa).

Nesse contexto, e como já analisado, após a Segunda Guerra mundial, com a derrocada do positivismo legalista e a ascensão do neoconstitucionalismo (preferimos o termo Constitucionalismo Contemporâneo[6]), a atuação do Poder Judiciário ganhou relevância na medida em que houve a instituição e atribuição de maior liberdade interpretativa das normas com escopo no texto constitucional. Contudo, inobstante essa nova dinâmica de “freios e contrapesos” – controle, pelo poder judiciário, da conformidade das leis com a Constituição –, nunca se abandonou a secular e importantíssima sistemática da separação (hodiernamente “divisão”) dos poderes – modelo político adotado pelo Brasil e premissa básica insculpida na própria Constituição Federal de 1988, em seu artigo segundo.

A precedente e breve consideração é importante e, apesar de reunir temáticas tão diversas, desemboca

3 Não se deve ignorar a força normativa da Constituição já era uma realidade, ainda antes do que no contexto alemão, na ordem jurídica estadunidense. STRECK, Lênio Luiz. **Verdade e Consenso**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 67.

4 STRECK, Lênio Luiz. **Verdade e Consenso**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 68 e ss.

5 Para uma análise crítica sobre o tema, ler: CLÈVE, Clèmerson Merlin e outros. **Perigo da criminalização judicial e quebra do Estado Democrático de Direito.** Disponível em: https://www.conjur.com.br/2014-ago-21/senso-incomum-criminalizacao-judicial-quebra-estado-democratico-direito. Acesso em: 30 mai. 2023.

6 STRECK, Lênio Luiz. **Verdade e Consenso**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 68.

num tema que é alvo de muita discussão na atualidade, qual seja: a atuação decisionista do Poder Judiciário e as inúmeras arbitrariedades que emergem de decisões proferidas pela Corte Constitucional. De notório conhecimento, a atuação do judiciário brasileiro vem sofrendo inúmeras críticas – sobretudo no campo semântico, em que se encontra dificuldade de identificar um modelo interpretativo e um padrão argumentativo. É evidente que se trata de motins que culminam na insegurança jurídica e na falta de previsibilidade às decisões judiciais (o que se revela, indubitavelmente, como um produto da discricionariedade judiciária refletida em suas decisões)[7].

Nessa toada, inúmeras são as críticas tecidas pelo jurista Lênio Streck, por exemplo, que, já há muitos anos, alerta à problemática do decisionismo judicial e das quais, aliás, parte a presente análise para demonstrar as incoerências no julgamento do RHC 163.334-SC e chamar a atenção à necessidade do emprego de um modelo interpretativo hermeneuticamente adequado e, sobretudo, a premente necessidade de contenção das arbitrariedades interpretativas perpetradas nas últimas décadas pelo Poder Judiciário – essas que têm causado um estado de arte que se faz sentir na ausência de previsibilidade que afeta a sociedade como um todo, sobretudo os jurisdicionados[8].

A grande questão a ser respondida, o que por óbvio se pretende, porém não de maneira exauriente, é se a criminalização do não recolhimento de tributo próprio declarado (neste caso o ICMS) pode, não sem um hercúleo esforço interpretativo, caso este, subsumir-se às condutas descritas no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990. A resposta não poderia ser outra: não! E o fundamento é simples: por inúmeros aspectos tributários e penais, os quais, tendo em vista o diminuto espaço deste artigo, não podem ser aprofundados.

Contudo, deve-se recordar que o contribuinte final (de fato), não participa da relação jurídico-tributária e, neste caso, não se pode atribuir a qualidade responsável pelo recolhimento de tal tributo ao empresário que, embutindo o custo do ICMS na mercadoria vendida, declara e não adimple as suas obrigações tributárias – sendo, para todos os efeitos, um devedor fiscal de tributos próprios a sofrer a cobrança administrativa e judiciária fiscais. O contrário, por um simples exercício lógico, levaria a que o contribuinte de fato tivesse legitimidade ativa para propor ações de indébito tributário ou legitimidade passiva para as demandas fiscais relativas a eventuais produtos adquiridos de forma parcelada, *v.g.*, e não adimplidos, já que o custo do tributo estaria embutido na mercadoria – o que não ocorre na sistemática brasileira, sobretudo porque, conforme já decidido pelo STF, a inadimplência do consumidor final não impede a ocorrência do fato gerador do tributo[9].

Entende-se que a criminalização de condutas na seara tributária imprescinde do componente fraude, sem o que se estaria, por uma via transversa, a fazer incidir o direito penal nos casos de inadimplemento, o que por óbvio não se admite em nosso ordenamento jurídico e nem é o escopo do direito penal-tributário que, legitimo, deve atuar nos campos em que se empreguem fraudes com o objetivo de iludir o Fisco e causar a redução ou supressão indevidas do tributo – prejudicando toda a higidez da ordem tributária e, reflexamente, a atuação estatal financiada pelo recolhimento de tributos[10].

A melhor interpretação ao art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, perfilada por uma grande parte da doutrina, é a de que o referido dispositivo se presta a criminalizar a conduta do sujeito que, atuando na condição de substituto tributário (e, portanto, responsável legal pelo recolhimento de um tributo devido por um terceiro), é imiscuído, por meio de lei, no dever de recolher o referido valor aos cofres públicos). Por certo que o dissenso se dê em função dos termos "descontar"

7 Conforme a doutrina: Por isso, cada vez mais se torna fundamental registrar a importância da relação texto e norma. Em uma democracia, o texto importa e deve importar. A norma, que necessariamente não coincide com o texto, não tem o condão de se autonomizar do texto. Nesse sentido é que deve ser dada a devida importância à mediação hermenêutica, naquilo que Dworkin chama de ajuste (fit). Aqui exsurge a necessidade de discutir a dimensão da crise existente no campo da interpretação do Direito no Brasil, que nada mais é do que um efeito colateral da perda de autonomia do Direito em face dos seus tradicionais predadores: a moral, a política e a economia. STRECK, Lênio Luiz. **30 anos da CF em 30 julgamentos: uma radiografia do STF.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 305.

8 Neste sentido, as seguintes obras que conformam o pensamento do jurista Lênio Streck: STRECK, Lênio Luiz. **Verdade e Consenso**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017; STRECK, Lênio Luiz**. Hermenêutica jurídica e(m) crise**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013; e, STRECK, Lênio Luiz**. Jurisdição constitucional e decisão jurídica**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

9 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Inadimplência do usuário não afasta a incidência do ICMS sobre serviços de telecomunicações**. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=466462&ori=1. Acesso em: 25 mai. 2023.

10 Nesse sentido: WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito Penal Tributário: uma visão garantista da unicidade do injusto penal tributário**. Belo Horizonte: D'Placido, 2021, p. 431-437.

e "cobrar", a celeuma interpretativa não deve ser pacificada ao prejuízo do contribuinte – interpretação *in malam partem*[11]. Nesse sentido, a importante lição do professor Hugo de Brito Machado:

> A rigor, a norma penal em exame refere-se ao não pagamento, no prazo legal, de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos. A questão, portanto, está em saber o que devemos entender por tributo descontado ou cobrado.
>
> A nosso ver, só se pode considerar como tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, aquele cujo desconto ou cobrança decorre de disposição legal expressa. Não aquele que, por circunstâncias meramente econômicas, pode estar embutido no preço de bens ou serviços[12].

Confluem inúmeros princípios limitadores do arbítrio estatal, tanto na seara penal como na tributária, e a melhor interpretação, em casos de dissenso, deve prestigiar o resguardo dos direitos fundamentais – tudo isso a partir de uma interpretação hermeneuticamente adequada. Assim, trabalhando-se desde a temática da decisão constitucionalmente adequada como possibilidade de interpretação, entende-se que o não recolhimento de ICMS próprio declarado ao Fisco não se amolda a figura da apropriação indébita tributária – art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 –, sobretudo com fulcro nos ensinamentos doutrinários do ilustre professor Hugo de Brito Machado que nos ensinou com maestria, desde tempos longevos, que "a apropriação indébita pressupõe o dolo, a vontade de fazer próprio o que lhe é alheio, e este fica evidentemente excluído pela declaração ou reconhecimento da dívida, nos livros e documentos próprios".[13]

---

11 No sentido do que se defende: BUONICORE, Bruno Tadeu e outros. **REFLEXÕES SOBRE A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS DECLARADO**. Revista Brasileira de Ciências Criminais|vol. 167/2020|p. 129-147|maio /2020 DTR\2020\6418. Disponível em: https://www.gilmar-mendes.com.br/wp-content/uploads/2023/05/Reflexoes-sobre-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-ICMS-declarado.pdf. Acesso em: 30 mai. 2023.

12 MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, 2022, p. 458.

13 MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária**. *In* **Pesquisas Tributárias**. São Paulo:

RT e CEU, 1995, p.127-128. No mesmo sentido e noutra oportunidade, o professor Hugo de Brito Machado, aduziu que: "Em qualquer caso, se o contribuinte escritura, em sua contabilidade, os valores a serem pagos ao Tesouro, resta ausente o elemento subjetivo do tipo penal. O dolo é a 'vontade livre e consciente de o sujeito se apropriar de coisa alheia móvel de que tem a posse ou detenção'. E com essa vontade, que é elementar na apropriação indébita, é inteiramente incompatível a escrituração contábil, como débito do contribuinte, a crédito do Tesouro, das quantias correspondentes aos tributos a serem pagos". MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 429.

ARTIGO

Isenção x imunidade: sinônimos com sentidos diferenciados no direito tributário brasileiro

Eric Tadeu do Vale Lima

Lattes: Orcid:

Advogado. Membro da Comissão de Direito do Trabalho da OAB -CE. Graduado em Jornalismo pela UniFanor, possui especialização em Assessoria de Comunicação pela Universidade de Fortaleza - Unifor. Graduado em Direito pelo Centro Universitário Farias Brito (FB Uni), pós-graduado em Direito Público e Privado pela EASE Brasil. É também servidor da Caixa Econômica Federal.
E-mail: dovaleeric@gmail.com

Existem termos que, dentro do vocabulário da língua portuguesa, apresentam um mesmo significado e, talvez, seja por isso que, na maioria das vezes, as pessoas acabem se confundindo. Principalmente, quando a palavra utilizada detém uma conotação especifica no campo profissional. Isso ocorre com frequência no Direito Tributário porque a população (neste caso, os contribuintes) são, na grande maioria, leigos.

Isenção e Imunidade, por exemplo, possuem o mesmo sentido, como pode ser comprovado nos dicionários. Contudo, dentro da esfera tributária, detém uma finalidade bastante diferenciada. A isenção tributária, prevista no artigo 175 do Código Tributário Nacional, funciona como uma possibilidade de exclusão de crédito, dispensando, assim, o contribuinte de pagar um determinado tributo. Podendo ser qualquer pessoa, física ou jurídica, desde que atenda aos requisitos necessários.

É o caso das pessoas portadoras de limitações físicas que são desobrigadas a pagarem o IPI (Imposto sobre Produto Industrializados), como pode ser observado no inciso IV do artigo 1° da lei 8.989/1995[1]. Bem como, os portadores de doenças graves que, amparados pela legislação 7.713/1988[2], estão isentos do Imposto de Renda.

Diante desse exposto, é preciso levar em consideração alguns detalhes: a isenção tributária é concedida por prazo certo ou indeterminado e só pode ser outorgada mediante lei especifica, seja ela complementar ou ordinária.

A imunidade tributária pode também ser conceituada como uma dispensa de tributação que possui uma certa semelhança com a isenção, em virtude de englobar apenas os impostos e não os demais tributos. Porém, torna-se diferenciada dessa, por ser respaldada pela lei maior, a Constituição Federal. Lembrando que a imunidade tributária alcança núcleos específicos, como os entes federativos (União, Estados Municípios e Distrito Federal) cujo § VI do artigo 150 da Constituição

1 BRASIL. Lei nº 8.989 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas com deficiência. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8989.htm . Acesso em: 10 maio 2023.

2 BRASIL. Lei nº 7.713 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm . Acesso em: 10 maio 2023.

Federal de 1988[3], estabelece a vedação de impostos sobre patrimônios, rendas ou serviços uns dos outros.

Isso também se aplica às autarquias e fundações públicas, bem como as empresas públicas e sociedades de economia mista, contanto que essas duas atendam aos seguintes critérios nos parágrafos 2º, 3º e 4º do artigo 150 da Constituição Federal[4]: patrimônios, rendas e serviços voltados as funções essenciais; prestação de serviço público sem finalidade lucrativa; controle majoritário do ente público.

Esse mesmo inciso VI do artigo 150 da CF[5] determina que a imunidade tributária também abrange a vedação de instituir impostos sobre patrimônios, rendas ou serviços concernentes aos templos de qualquer religioso; partidos políticos (incluindo as suas fundações), entidades sindicais dos trabalhadores, instituições educacionais e de assistência social sem finalidades lucrativas, desde que atendam os requisitos estabelecidos pela legislação.

A imunidade tributária também engloba os livros, jornais e revistas, assim como o papel utilizado para a sua impressão. Recentemente, a Súmula Vinculante 57 do Superior Tribunal Federal – STF[6], a qual permite a imunidade tributária aos livros digitais (o *e-book)* e seus componentes importados, como pode ser constatado pelos Recursos Extraordinários (Res) 330817 [7] e 595676 [8].

Por fim, são também imunes aos impostos os patrimônios, rendas e serviços dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidas no Brasil ou interpretadas por artistas brasileiros, seja até no âmbito das plataformas digitais. É importante destacar que a imunidade tributária concedida a produção musical decorreu da Emenda Constitucional 75 [9] a qual veio a ser aprovada em 2013.

Mediante a essas observações, estima-se que o Direito Tributário possui certas peculiaridades, diferenciando-se dos demais campos jurídicos. Por isso, é necessário que os tributaristas, quando requisitados a defender os interesses de seus clientes, desenvolvam um olhar mais humanizado, em razão de estarem lidando com contribuintes cumpridores de suas obrigações cívicas.

3 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 10 maio 2023.

4 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 10 maio 2023.

5 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 10 maio 2023.

6 BRASIL. Súmula Vinculante nº 57 de 24 de abril de 2020. **Superior Tribunal Federal.** Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=5966 . Acesso em: 12 maio 2023.

7 BRASIL. Recurso Extraordinário nº 330817 de 08 de março de 2017. **Superior Tribunal Federal.** Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13501630 . Acesso em: 12 maio 2023.

8 BRASIL. Recurso Extraordinário nº 595676 de 08 de março de 2017. **Superior Tribunal Federal.** Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14217116 . Acesso em: 12 maio 2023.

9 BRASIL. Emenda Constitucional nº 75 de 15 de outubro de 2013. Acrescenta a alínea e ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham. **Diário Oficial da União.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm . Acesso em: 12 maio 2023.

ARTIGO

O necessário reajuste da tabela do IRPF e doIRPJ e o entendimento do STF

Caique Levy Montenegro de Melo

Lattes: Orcid:

Pós Graduando em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (2022). Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza (2019). Advogado. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE. Fortaleza-CE.
E-mail: caiquelevyadv@gmail.com

Foram propostas, perante o Superior Tribunal Federal, a ADI nº 5096[1] que questiona a correção feita da tabela progressiva do IRPF, e a ADI nº 7221[2], que questiona a não atualização da base de cálculo do IRPJ apurado no Lucro Real, concernente ao adicional de 10% sobre o lucro que exceder R$20.000,00 (vinte mil reais).

A legislação do Imposto de Renda Pessoa Física, a Lei 9.250/1996[3], instituiu a cobrança do imposto conforme a aplicação de uma tabela progressiva da alíquota conforme o aumento da renda, definindo um valor base, que seja isento. À época, fixou o valor isento em R$ 900,00 (novecentos reais). Com o passar dos anos, esses valores constantes da tabela tiveram reajustes anuais, em média, de 4,5% ao ano. Hoje o valor isento está fixado em R$ 1.903,98 (mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos), e o contribuinte paga o IRPF com a alíquota máxima de 27,5% quando aufere rendimento acima de R$4.664,68 (quatro mil e seiscentos e sessenta e quatro e sessenta e oito centavos).

No âmbito do IRPJ, a Lei 9.430/1996[4], que trata da tributação da renda das pessoas jurídicas, fixou a cobrança de uma alíquota de 10% sobre uma base de cálculo mensal do que excede R$ 20.000,00 (vinte mil reais) de lucro. Desde então, nenhuma correção inflacionária foi feita nesse valor sobre o qual incide uma cobrança adicional de 10% referente a IRPJ. Conforme cálculos fornecidos pelo Banco Central, a defasagem nesse montante é de 376%, se corrigidos somente pela inflação.

No julgamento dessas ações, o STF se posicionou de forma desfavorável aos contribuintes, alegando a não possibilidade de realizar a correção monetária, por falta de previsão legal. A justificativa do Supremo Tribunal Federal me parece indevida. Há clara violação de princípios constitucionais, e o tribunal não analisou

---

1 BRASIL. Ação de Declaração de Inconstitucionalidade nº 5096 de 23 de novembro de 2011. **Superior Tribunal federal**. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754566860. Acesso em: 12 jun. 2023.

2 BRASIL. Ação de Declaração de Inconstitucionalidade nº 7221 de 17 de fevereiro de 2022. **Superior Tribunal federal**. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=492462&ori=1

3 BRASIL. Lei nº 9.250 de 26 de dezembro de 1996. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm . Acesso em: 12 jun. 2023.

4 BRASIL. Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm . Acesso em: 12 jun. 2023.

afundo nenhum dos argumentos trazidos, tanto na ADI 5096 que buscava discutir essa questão no âmbito do IRPF, como na ADI 7221, no caso do IRPJ.

Me parece que nessas decisões o Supremo atuou mais como um órgão de controle da arrecadação dos entes públicos do que um Tribunal competente e com função de realizar controle de constitucionalidade, e de se efetivamente realizar justiça, mais especificamente, a justiça fiscal.

Em diversos casos levados ao STF, este tribunal julgou ações que, de certa forma, se imiscui na atribuição de outros poderes, como o legislativo e executivo. Como no caso do julgamento pendente do Tema 1195, onde vai definir o patamar de multa que é confiscatório ou não.

No julgamento da questão da incidência do IRPF sobre o recebimento da pensão alimentícia, se utilizou de diversos argumentos não tributários, e onde há legislação prevendo a devida incidência, e mesmo assim, julgou de forma a afastar a tributação.

Não entrando no mérito desse julgamento, mas sim apontando que a depender do impacto da decisão nos cofres públicos, e no orçamento dos entes, o STF tende a adotar um posicionamento de controlador da arrecadação, ou não. Como exemplo também, se dá a exacerbada aplicação do instituto da modulação dos efeitos das decisões tomadas pelo tribunal.

A manutenção tanto da tabela progressiva do IRPF, como do adicional de 10% sobre os mesmos R$ 20.000,00 (vinte mil reais) de mais de 20 anos atrás, configura uma verdadeira violação aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do não confisco, e além de ser uma flagrante majoração indireta do tributo, violando assim também o princípio da legalidade.

O problema de se manter os mesmos valores fixados à época das respectivas legislações, é que os parâmetros econômicos, sociais, tudo que embasaram a fixação desses valores, mudaram. São mais de 20 anos sem correção, ou com quase nenhuma correção desses valores. Que dessa forma configura um meio indireto, uma forma inversa do Fisco, de majorar o Imposto de Renda, seja para pessoa física, seja para pessoa jurídica, e aumentar a arrecadação com esses impostos. O que viola o princípio da legalidade (Constituição Federal de 1988, art. 150°, I)[5], que veda a majoração de tributo sem lei que a estabeleça. E sem a correção pela inflação, por óbvio, aumenta a tributação sobre o contribuinte, uma vez que os seus rendimentos vão aumentando conforme o passar do tempo, mas isso não necessariamente configura o acréscimo patrimonial, uma vez que a inflação corrói os valores e o poder de compra. A não correção desses valores viola também a capacidade contributiva e o não confisco, princípios constitucionais que tentam aplicar à arrecadação, e à tributação, uma justiça fiscal, uma justiça tributária.

O princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1°, que diz que os impostos de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sempre que for possível, terão caráter pessoal e terão graduações segundo a capacidade contributiva do contribuinte. O imposto de renda é um dos impostos aplicados a esse princípio, uma vez que há faixas e alíquotas majoradas de acordo com o aumento do rendimento, no caso do IRPF. Bem como no caso do IRPJ, em que há uma faixa de isenção para aplicação do adicional de 10% (dez porcento). Ocorre que, a não correção dessas faixas, no caso do IRPF, e desse teto de isenção do IRPJ, acaba por afastar a aplicação do princípio constitucional, uma vez que a manutenção desses valores submetidos a tributação onera de forma desproporcional o contribuinte, em razão de que tais valores não refletem há muito tempo as condições fáticas e sociais que os embasaram, quando da instituição das legislações em comento.

De mesmo modo, o princípio do não confisco, previsto na CF, em seu art. 150, IV é violado. É vedada a utilização de tributo com efeitos confiscatórios. E a manutenção da tabela do IRPF, bem como do adicional de 10% nos mesmos moldes de mais de 20 (vinte) anos, é confiscatório. Por a administração fazendária não reformular esses valores, e manter a tributação de igual forma sobres esses valores de rendimentos, ignorando que não expressam mais a mesma riqueza que representavam a 20 (vinte) anos atras. Assim, a manutenção da tributação, sem a correção desses valores, consubstancia-se em confisco, em razão de

5 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 12 jun. 2023.

ser uma tributação/arrecadação excessiva em cima de valores/base de cálculos que pouco refletem riqueza nos dias atuais. A manutenção desses valores, acarreta numa tributação sobre valores fictícios.

Uma tributação sobre valores defasados em mais de 140% (cento e quarenta porcento) no caso do IRPF, de acordo com dados levantados pelo Unafisco Nacional, e de mais de 340% (trezentos e quarenta porcento) se ajustado pelo IPCA-E, no caso do IRPJ, claramente se configura uma majoração indireta de imposto, bem como confisco e violação também do princípio da capacidade contributiva.

Site da OAB/CE: https://oabce.org.br/

E-mail da Comissão: cet@oabce.org.br